

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LE
RÉGIME FISCAL
DES SUCCESSIONS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

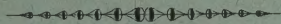
Sera soutenu le 26 janvier 1899, à deux heures et demie

PAR

MICHEL SEULESCO

Président : M. ALGLAVE, *professeur.*

Suffragants { MM. DUCROCO, *professeur.*
BERTHÉLEMY, *professeur.*



PARIS

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, 16

1899

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LE
RÉGIME FISCAL
DES SUCCESSIONS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera soutenu le 26 janvier 1899, à deux heures et demie

PAR

MICHEL SEULESCO

Président : M. ALGLAVE, *professeur.*

Suffragants { MM. DUCROCQ, *professeur.*
BERTHÉLEMY, *professeur.*



PARIS

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, 16

1899

INTRODUCTION

Durant tout le cours de son existence, le citoyen d'un Etat civilisé n'a cessé de payer, et très cher, à la puissance publique les services que celle-ci peut lui rendre ; il n'y a pas eu un seul de ses actes, qui n'ait été imposé ; le fait même de son existence donne lieu à un impôt particulier, qui porte différents noms suivant les diverses nations, mais qui n'en est pas moins toujours un impôt de capitation. Supposons cependant le citoyen parvenu au terme de sa carrière terrestre, à ce moment où, comme dit le poète :

Chaque élément retourne où tout doit redescendre.

Il va donc abandonner à d'autres ces biens qu'il a eu tant de peine à acquérir. Par un acte de dernière, de suprême volonté, il peut disposer une fois encore de sa fortune et imposer, au delà de la mort, les volontés qu'il affirme dans son testament, il peut donner ces biens à qui bon lui semble. Les dispositions qu'il aura prises ainsi recevront tout leur effet, pourvu qu'elles ne contreviennent pas à certaines règles, à certains principes que la loi considère comme d'ordre public, la contravention aux

prescriptions légales entraînant alors la nullité totale ou partielle du testament.

Il peut se faire aussi que le décédé ne laisse aucun acte par lequel il ait, en prévision de sa mort, réglé la transmission de ses biens. En ce cas, la répartition de ce qu'il laisse est faite par la loi elle-même entre ceux qu'elle appelle ses successeurs parce qu'ils continuent en quelque sorte la personnalité juridique du mourant et qu'ils supportent de ce fait les obligations civiles pesant sur la tête de celui-ci.

Mais qu'il s'agisse de légataires ou de successeurs légitimes, les uns et les autres ne peuvent recueillir ces biens qui ont déjà acquitté tant de taxes, sans payer eux-mêmes un nouvel impôt. Toutes les fois en effet que la propriété passe d'une tête sur une autre, à chaque transmission ou mutation, le fisc trouve l'occasion de faire payer le contribuable. C'est cet impôt que nous allons étudier.

Nous diviserons notre travail en trois parties principales. La première comprendra tout d'abord la théorie générale du droit fiscal en matière de succession et la justification de la taxe perçue par l'Etat, puis des données sommaires sur les questions du degré de parenté et du taux ainsi que sur les principes opposés de la proportionnalité et de la progressivité.

La deuxième partie aura trait à la législation ancienne et moderne, française et étrangère.

Enfin dans la troisième partie nous aborderons l'examen des réformes proposées en France pour modifier la législation en vigueur.

PREMIÈRE PARTIE

THÉORIE GÉNÉRALE

CHAPITRE PREMIER

JUSTIFICATION DU DROIT DE L'ETAT

I. L'Etat possède aujourd'hui, en matière de succession, deux sortes de droits :

D'abord en vertu de l'article 768 Code civil, il recueille les successions tombées en déshérence, faute d'héritier testamentaire ou *ab intestat*.

Puis par suite de la loi du 22 frimaire an VII sur l'enregistrement il perçoit sur tous les héritages sans distinction un impôt proportionnel, dit de mutation par décès, dont la quotité varie suivant la qualité de l'héritier.

En ce qui concerne l'appropriation par l'Etat des successions en déshérence, elle peut être considérée comme une conséquence du principe qui attribue au domaine public les biens vacants et sans maître ; ce serait tout simplement l'application de la règle générale établie par l'article 712 du Code civil :

« Les biens qui n'ont pas de maître appartiennent à l'Etat. »

C'est en effet l'opinion de Demolombe (*Cours de droit civil*), Aubry et Rau (*Cours de droit civil français*), Glasson (*Eléments de droit français*) et Baudrillart (*les Rapports de la morale et de l'économie politique*).

Quant aux droits de mutation par décès établis par la loi de frimaire an VII, ils constituent un de ces impôts auxquels le fisc en embarras a le plus volontiers recours. En effet bien que relativement très élevée, cette contribution est facilement supportée par le contribuable qui l'acquitte à l'occasion d'un enrichissement gratuit le disposant favorablement aux sacrifices pécuniaires demandés par l'Etat. Aussi a-t-elle été augmentée et remaniée à diverses reprises.

Cet impôt classé parmi les contributions indirectes et rattaché à l'enregistrement, est considéré comme perçu non pas immédiatement sur la possession de la richesse, mais à l'occasion d'un fait, d'un acte qui est ici, dans l'espèce, une transmission.

On pourrait presque dire que l'Etat en percevant l'impôt de mutation par décès exerce un droit de succession.

En effet parmi les quatre règles fondamentales qui sont, selon Adam Smith, la condition essentielle de la légitimité de tout impôt, il y en a une, la prin-

ci pale, qui exige « que les citoyens contribuent à l'entretien du gouvernement autant que possible, en proportion de leurs facultés, c'est-à-dire en proportion du revenu dont ils jouissent sous la protection de l'Etat. »

Violer à cette règle, c'est donner à l'impôt non plus le caractère d'une contribution, mais celui d'une confiscation. Or, le droit de mutation précisément semble déroger au principe fondamental établi par Adam Smith puisqu'il n'est pas prélevé sur le revenu, mais sur le capital. Et dès lors il apparaît qu'à l'égard d'une succession, l'Etat se comporte comme un héritier ou légataire ordinaire, puisqu'il se présente pour participer au partage, sa part devant être d'autant plus grande que la valeur de la succession sera plus considérable.

On peut objecter, il est vrai, qu'il n'est pas appelé à supporter les dettes de la succession. Mais cette anomalie existe seulement en France. En Angleterre, en Autriche, en Allemagne, en Russie, en Italie, en Belgique, en Hollande, partout enfin où existe un impôt de succession, l'Etat ne le perçoit qu'après déduction du passif.

Quoi qu'il en soit l'impôt des mutations à la suite de décès se retrouve à l'origine de presque toutes les législations fiscales. Il semble bien avoir été créé sous l'influence d'une idée philosophique en vertu de laquelle le législateur frappe d'une façon spéciale l'accroissement de richesse survenu sans effort.

Contrairement à ce qui se passe pour les autres impôts, cette contribution ne pèse pas sur le fruit du travail ou sur le produit des économies, elle ne s'applique qu'à des biens qui ne sont pas encore entrés dans le patrimoine de l'héritier et qui viennent de sortir de celui du défunt.

Dès lors la faveur qui s'est attachée de tout temps à cet impôt se justifie par deux raisons principales émanant l'une de la conception rationnelle que nous venons d'exposer et l'autre de la facilité de la perception tenant à ce qu'il porte sur des objets facilement déterminés et sur des valeurs appréciables sans recourir à des mesures inquisitoriales ou vexatoires.

Ajoutons en passant qu'il y a dans cette question un principe général qui doit tout dominer : L'Etat ne possède aucun droit éminent sur le patrimoine des particuliers ; il se contente de frapper la richesse possédée par les individus et n'atteint pas les mutations de propriété en vertu d'un droit souverain. On voit donc que certains économistes se sont écartés de la seule doctrine rationnelle et véritable, en soutenant que la nation, se substituant au prince de l'ancien régime, avait sur le patrimoine des individus un domaine évident qu'elle exerçait à leur décès, et que, propriétaire supérieur de tous les biens, elle percevait une contribution pour en autoriser la mutation.

II. Ceci dit, examinons en deux mots comment se justifie le droit que s'arroe l'Etat de frapper d'un impôt les mutations par décès.

Notre réponse à ceux qui pourraient contester ce droit sera des plus simples : le fondement essentiel du droit de mutation consiste, indépendamment des considérations que nous venons de présenter, dans la protection et la sécurité qu l'Etat garantit à la fortune individuelle. L'impôt, constituant, dans une large mesure au moins, le prix de cette protection, il est juste que chaque nouveau possesseur le paye afin de fournir à l'Etat les moyens de rémunérer à son tour le personnel qui a pour mission spéciale de maintenir les citoyens dans la libre et paisible possession de leurs biens.

Done la perception effective d'un droit au profit de l'Etat à l'occasion de l'ouverture d'une succession est légitime en soi.

CHAPITRE II

DU DEGRÉ DE PARENTÉ ET DU TAUX DE L'IMPOT

I. Dans notre droit moderne le fondement du droit héréditaire n'est plus comme autrefois dans la copropriété familiale ; on le déduit généralement d'une

présomption de préférence, de l'affection présumée ; on suppose que si le *de cujus* avait testé, il aurait laissé ses biens à ses parents les plus proches.

Cette idée, qui est un corollaire de la liberté individuelle, permet de frapper les héritiers *ab intestat* et surtout les héritiers en ligne directe qui devraient, au contraire, échapper à l'impôt, si le fondement du droit héréditaire résidait dans le principe de la co-propriété familiale. Puisqu'en effet la famille n'a aucun droit préexistant sur les biens de l'auteur, ses membres acquièrent ce droit par le fait du décès ou du testament, ils s'enrichissent, et par conséquent il est légitime de les frapper d'une contribution.

En théorie, cette contribution devrait être égale quel que soit le degré de parenté. Mais en fait l'étroitesse des liens familiaux crée aux plus proches parents une situation plus favorable qu'aux collatéraux ou aux étrangers.

D'ailleurs la législation ne constitue pas seulement une œuvre philosophique, elle doit encore s'adapter aux mœurs et encourager le développement de la famille. Aussi a-t-on pu, sans porter atteinte à la notion de la propriété individuelle, traiter les proches avec plus de bienveillance que les étrangers. Partout dans toutes les législations on tient compte des distinctions entre parents ou non-parents et entre

les degrés, pour l'établissement du droit qui nous occupe.

II. — Déterminons maintenant quelle sera la quotité du droit perçu par l'État. Doit-elle être la même pour les successeurs légitimes et pour les légataires ?

Au premier abord il semble que les uns ou les autres ne doivent pas être frappés de la même manière et que les seconds méritent plus de faveur que les premiers.

Les successeurs légitimes sont en effet les membres de la famille du mourant, du *de cuius*, pour parler la langue du droit. Ce sont ses enfants ou ses ascendants, son conjoint, ses frères et sœurs, ses collatéraux, des parents plus éloignés, peut être, mais enfin ce sont toujours des personnes à qui il était uni par les liens du sang. Toutes les anciennes législations ont considéré qu'il y avait pour ces personnes un droit absolu à recueillir la succession d'un membre de ce groupe, qui pouvait être plus ou moins large selon que l'on admettait ou non en même temps à la succession ceux que le droit romain appelait les agnats et les cognats. Si le droit de succession légitime a sa source dans un droit de famille, si le successible prend part au partage par suite d'un droit qu'il tient de sa naissance, si pour le faire valoir il n'a qu'à prouver son identité, il semble bien que même avant la mort du *de*

cujus il possédait un droit éventuel à la propriété des biens de celui-ci, et c'est ce que le Code civil a consacré en considérant le partage opéré à la suite d'un décès comme déclaratif et non pas comme translatif de propriété. Mais d'autre part, l'impôt qui frappera le successeur au moment où lui seront remis les biens de son auteur lui paraîtra — puisqu'il paie cette taxe à l'occasion de l'entrée dans son patrimoine de biens qui devaient y tomber tôt ou tard — plus lourd à acquitter que s'il recueillait ces biens par suite d'une faveur, d'une libéralité ordinaire que lui aurait faite le *de cujus* à titre de légataire.

De quoi en effet le légataire peut-il se plaindre? La loi lui enlève en vue de la protection des biens qui lui sont transmis, une partie de cette même fortune à laquelle il n'avait aucun droit antérieur, qu'il acquiert d'une façon toute inattendue.

Il semblerait, au contraire, que la loi dût se montrer plus réservée lorsqu'il s'agit pour elle de déterminer la quotité du droit de mutation à appliquer au successeur légitime.

Mais la loi fiscale doit-elle distinguer entre les divers successeurs légitimes? Pour l'examen de cette question nous devons rechercher quel est de nos jours le caractère de la succession telle que l'organise le Code en l'absence d'un testament ; à quel point de vue les rédacteurs du Code civil se sont-ils placés pour construire leur système? Ont-ils consacré la

tradition de notre ancien droit, dans lequel la succession était un droit de famille ? n'ont-ils pas au contraire abandonné cette idée ancienne pour une autre plus nouvelle, plus vraie peut-être aussi, d'après laquelle le système que la loi allait organiser pour régler la transmission des biens d'un défunt serait celui-là même que ce défunt aurait adopté s'il avait eu le temps ou l'intention de faire un testament ? Nous n'avons pas à entrer ici dans cette discussion, mais il importe de retenir que, suivant l'opinion à laquelle on se rattache, on donne à l'État plus ou moins de latitude pour fixer la quotité d'un impôt justifié dans son principe.

Du reste, il est un point sur lequel les deux théories s'accordent à peu près. D'après les partisans de la succession-droit de famille, les premiers successibles, les plus naturels seront les enfants du *de cujus*. De même si l'on tient pour la succession-testament présumé du mourant, les biens devront aller en premier lieu à ceux pour qui le défunt est censé avoir eu le plus d'affection, c'est-à-dire ici encore à ses enfants. Dans le premier système, les biens passeront des plus proches parents aux plus éloignés en tenant compte de leur droit inné ; dans le second, les biens seront transmis à peu près aux mêmes personnes en considérant que le défunt a dû avoir plus d'affection pour ceux qui lui étaient le plus intimement liés par les liens du sang et moins d'affection pour les parents

plus éloignés, bien que cette présomption légale, comme toutes les présomptions légales, puisse recevoir dans la pratique les plus catégoriques démentis. Ainsi, de toute manière, on aboutira à ce résultat : les plus proches parents et alliés sont ceux qui rationnellement pouvaient s'attendre le plus à recueillir les biens du *de cujus*, peut-être même en ont-ils joui du vivant de celui-ci, et ce sera le cas s'ils s'agit par exemple de son conjoint ou de ses enfants ; ce sont ceux-là qui, toutes choses égales d'ailleurs, seront le plus injustement atteints par le droit de mutation par décès, ce sont donc eux pour qui la loi devra avoir le plus d'égard et frapper le plus légèrement. Dans l'étude du droit fiscal des successions nous aurons donc en premier lieu à tenir compte du degré des successibles.

Mais pour la fixation du droit n'y a-t-il à considérer que les personnes qui recueilleront les biens, n'y a-t-il pas lieu de tenir compte de la nature de ces biens et de leur valeur ? La loi donne à cette double question une réponse affirmative. Obéissant peut-être à des considérations qui pouvaient avoir eu quelque importance sous l'ancien droit, les lois qui, depuis 1789, régissant le tarif du droit de mutation par décès, ont toujours distingué entre les meubles et les immeubles.

Mais on n'a pas été plus loin et c'est ici que se pose la question de savoir si l'impôt des successions doit être proportionnel ou progressif ?

CHAPITRE III

DE LA PROPORTIONNALITÉ ET DE LA PROGRESSIVITÉ
DE L'IMPOT

I. *Proportionnalité*. — On doit tout d'abord se demander s'il est juste de soumettre aux mêmes tarifs celui qui recueille une succession de quelques milliers de francs et celui qui recueille une succession de plusieurs millions. Le premier, peut être le fils du *de cuius*, aura lutté toute sa vie pour amasser et conserver une modeste fortune, la moindre parcelle que l'Etat prélève sur elle au décès a pour le modeste héritier une valeur considérable, le paiement du droit de mutation, si faible soit-il, lui causera un véritable préjudice. Tout au contraire, le fils d'un homme riche, recueillant tout d'un coup une immense fortune paiera, avec beaucoup moins de regrets, la somme peut-être infiniment plus élevée par son chiffre que l'Etat lui réclame pour droits de succession.

Il est donc impossible d'assimiler les facultés contributives de celui qui possède à peine de quoi vivre à celles de l'homme qui jouit d'un gros superflu ? La richesse des individus n'est pas proportionnelle à l'importance de leur patrimoine.

Et, cependant, en l'état actuel de la législation française, l'impôt sur les mutations par décès revêt les apparences d'un impôt mathématiquement proportionnel. Ces apparences, il est vrai, se changeraient en réalité si la déduction des charges était admise. Mais jusqu'à présent il constitue une taxe arbitraire sans aucune sorte de lien, à ce point de vue, avec la réalité.

D'ailleurs, il ne faut pas l'oublier, il est un principe dominant notre droit fiscal, c'est que l'impôt payé par chaque citoyen représente sa part contributive dans les charges de l'Etat, et que chacun doit contribuer en raison de ses facultés au paiement de ces charges. Or, comme nous l'avons déjà dit, il est certain que les facultés contributives des citoyens ne sont pas proportionnelles à leur fortune encore moins à leurs revenus.

N'est-il pas évident que celui qui ne possède qu'un faible revenu ne peut en distraire qu'une très minime portion en faveur de l'Etat, tandis que celui qui possède des revenus considérables peut, tout en continuant à mener la vie large, faire l'abandon d'une fraction importante de son superflu au profit du Trésor public ?

Aussi dans une législation vraiment inspirée des principes d'égalité, l'impôt devrait-il être exactement proportionnel aux facultés imposables des citoyens. Toute la question est de savoir s'il est possible d'arriver à ce résultat en conservant l'impôt

dans les limites strictes de la proportionnalité ? Là réside la difficulté, car les uns répondent oui, et les autres non.

Il est certain qu'en lui-même le principe de la proportionnalité est juste et égalitaire. Malheureusement les applications que l'on en fait notamment en matière de droits de mutations par décès ne le sont pas. Est-ce une raison pour se hâter de condamner le système ? Nous ne le pensons pas, car malgré les défauts pratiques dont nous avons parlé, il offre le précieux avantage de s'accorder avec les grandes notions d'égalité et de respect de la propriété individuelle.

II. *Progressivité*. — De ce qui précède il ne s'ensuit nullement que l'on ne puisse pas rechercher si le système de la progressivité, opposé à celui de la proportionnalité, se rapproche davantage des idées de justice qui doivent présider à l'établissement de tout impôt. C'est ce que nous allons essayer de dire en quelques mots.

A première vue, un impôt spécial, à forme progressive sur les mutations par décès, ne soulève pas les objections ordinairement formulées contre la progression.

« Imposer les gros revenus plus que les petits, à
« écrit Stuart Mill, c'est imposer l'activité et l'éco-
« nomie, c'est frapper d'une amende ceux qui ont
« plus travaillé et plus économisé que leurs voi-

« sins. » Mais il est bien évident qu'imposer les grosses parts héréditaires plus que les petites, ce n'est pas imposer l'activité et l'économie de ceux qui les recueillent et que ce n'est pas frapper le travail d'une amende.

D'ailleurs Stuart Mill a pris soin de bien formuler son opinion, car il ajoute : « Quant aux successions
« et aux legs en général, je les considère au delà
« d'une certaine importance comme une matière
« éminemment imposable, et je crois qu'on devrait
« porter le chiffre de l'impôt aussi haut qu'il serait
« possible, sans faciliter les moyens d'éluder la loi
« par donations entre vifs ou en dissimulant la propriété, à tel point qu'il fût impossible d'empêcher
« la fraude. Bien que dans mon opinion, le principe progressif qui consiste à lever un tant pour
« cent plus élevé sur les sommes plus fortes puisse
« soulever des objections comme principe général
« de répartition de l'impôt, il serait juste et utile
« de l'appliquer dans la fixation des droits sur les
« legs et sur les successions ».

On conçoit en effet que le prélèvement puisse être gradué en proportion progressive suivant l'importance de l'héritage et selon le degré de parenté. Ici plus qu'en aucune autre matière, les facultés du contribuable ne sont-elles plus exceptionnellement développées ? L'impôt frappe le redevable au moment où il s'enrichit sans effort, sans travail, souvent

d'une manière inespérée. En définitive, la taxe ne fait qu'atténuer l'avantage attaché à l'entrée en possession d'un surcroît de richesse.

De plus, l'impôt sur les successions offre cette indéniable supériorité sur beaucoup d'autres contributions, d'être direct dans le vrai sens du mot, puisqu'il est réellement supporté par le contribuable auquel il s'adresse, sans donner lieu aux incidences souvent inattendues qui résultent de la plupart des taxes fiscales.

Il faut bien remarquer en passant que le législateur a tenu compte de ces considérations diverses, puisqu'en somme il a établi un tarif progressif suivant le degré de parenté. Si l'impôt sur les successions était une simple prime d'assurance, s'il n'était que la rémunération du service rendu par l'Etat à l'héritier ou au légataire, il ne comporterait pas de taux différent, suivant que le bénéficiaire est un parent plus ou moins éloigné du défunt.

Au contraire la loi fiscale présume que la faculté contributive augmente au fur et à mesure que la parenté s'éloigne ; et cette présomption est très raisonnable, parce qu'au fur et à mesure que la parenté s'éloigne l'héritage était moins attendu, et que par suite, un prélèvement plus fort est plus facile à supporter.

Ce sont là sans doute des conséquences qui donnent à l'impôt un caractère personnel ; mais ici ce

caractère est dans la nature même des choses. Et d'ailleurs il a reçu de longue date la consécration des lois.

Tout à fait semblables sont les idées fondamentales sur lesquelles repose la graduation du taux par rapport à l'importance des parts héréditaires. Cette graduation n'offre rien de plus choquant que la graduation fondée sur l'éloignement de la parenté ; elle se justifie au contraire parfaitement par des motifs analogues.

Que les facultés normales, permanentes, des contribuables soient strictement proportionnelles à leurs ressources, et que les impôts prélevés, tous les ans, sur les différentes formes de revenus doivent respecter cette proportionnalité, c'est une question dont la solution n'est pas le moins du monde liée à celle qui nous occupe.

En matière de succession, nous l'avons dit et nous le répétons, il s'agit de mesurer la faculté contributive exceptionnelle qui résulte d'un fait déterminé et de frapper un accroissement accidentel de richesse. Plus cet accroissement est considérable, plus grand est l'avantage que la loi garantit à l'héritier, plus grande aussi est la faculté imprévue qui en résulte.

Il va de soi que toute graduation pour être acceptée et pour ne pas favoriser la fraude, doit être prudente et modérée. Il faut bien se garder d'en faire

une arme contre les classes privilégiées. Son but unique doit être de donner satisfaction à tous ceux qui veulent qu'on soulage les déshérités de la fortune et qu'on reporte dans de sages limites le poids de l'impôt sur la richesse acquise. Nous examinerons plus loin le projet de loi présenté en 1895 à la Chambre des députés française, et tendant à établir la progressivité des droits de succession. Nous parlerons à ce moment du rapport fait par M. Doumer, en cette circonstance.

DEUXIÈME PARTIE

LÉGISLATION FISCALE

SECTION PREMIÈRE

Législation grecque et romaine

Avant d'aborder l'étude de notre législation fiscale en matière de mutations par décès, nous dirons un mot des législations grecque et romaine.

I. Chez les Grecs, primitivement nul n'avait le pouvoir de tester ; ce fut Solon qui le premier restitua aux citoyens un droit qu'ils tenaient de la liberté naturelle, et auquel il n'apporta de légitime exception que pour ceux qui laissaient des enfants.

On n'a que des renseignements vagues et peu précis sur les droits de mutation qui frappaient les successions des Grecs.

II. Chez les Romains, au contraire, dès les premiers temps de la république le droit de tester fut absolu. La loi des XII Tables, du moins dans l'interprétation généralement admise (1), consacra en

1, Voir en ce sens Girard, *Manuel de droit romain*. En sens contraire Ed. Cuq : *Les institutions juridiques des Romains*, t. I.

effet sur ce point la liberté du père de famille en déclarant que « ce que le père aura ordonné sur ses biens ou pour la tutelle des siens, *que cela fasse loi* ».

Quant au premier exemple notable d'un impôt sur les successions, il remonte au droit romain, qui l'avait établi sous le nom de *lex vicesima hereditatum*. Il paraît bien que cet impôt n'avait pas été inconnu des civilisations plus anciennes, mais comme nous l'avons dit plus haut, on ne retrouve de traces de son fonctionnement ni en Egypte ni en Grèce.

Au surplus, l'impôt des successions ne se perpétua pas longtemps dans la législation romaine ; la fiction de la copropriété familiale devait lui faire perdre sa place dans une société où les droits de la famille naturelle ou adoptive étaient aussi indissolublement liés à l'état social.

C'est pourquoi on ne retrouve plus trace de la *lex vicesima hereditatum* dans les compilations de Justinien.

Qu'il nous suffise de dire que déjà à Rome pour la détermination de l'usufruit d'une succession, on suivait dans l'application de la *lex vicesima hereditatum* un mode d'évaluation basé sur l'âge du légataire.

La durée présumée de la vie de l'usufruitier était censée être de 30 ans entre 10 et 20 ans, de 22 ans entre 30 et 35 et ainsi de suite. La complication de

ce système avait fait dans la pratique admettre une règle plus simple : si le légataire avait moins de 30 ans, on présumait qu'il ne dépasserait pas l'âge de 60 ans, par conséquent la durée de l'usufruit n'était pas supérieure à 30 ans.

SECTION II

Législation française

PREMIÈRE DIVISION

Ancien droit

CHAPITRE PREMIER

DROITS SEIGNEURIAUX

Dans notre ancien droit nous retrouvons des traces à l'époque féodale de la *lex vicesima hereditatum* des Romains. Sous ce régime en effet un impôt est perçu au profit du seigneur, non plus comme représentation de la quote-part due par le contribuable dans l'intérêt de la chose commune, mais comme redevance envers le suzerain pour l'investiture nouvelle qu'il donne au vassal.

Les droits de mutation ont donc leur origine et

leur source directe dans le régime féodal. Les taxes, dues aux seigneurs sous le nom de quint, relief, rachat, lods et ventes, à raison des mutations de fiefs ou de terres à censives dépendant de leur mouvance, étaient perçues en vertu d'un droit de propriété supérieur « le domaine éminent », expressément réservé lors de l'aliénation primitive qui n'avait porté que sur le domaine utile.

Il en découlait une double conséquence parfaitement logique : 1^o que le seigneur, le cas échéant, n'avait à se préoccuper en aucune manière du passif du défunt ou du vendeur. Il ne pouvait pas en effet dépendre du vassal ou du censitaire de porter atteinte en s'endettant aux droits du propriétaire éminent.

2^o Que, en cette même qualité de propriétaire, il venait, pour le recouvrement des droits lui revenant, avant tout autre créancier.

Nous pouvons ajouter en passant que le Trésor public a fait de vains efforts dans la première moitié de ce siècle pour se faire accorder ce dernier privilège et obtenir la préférence sur les autres créanciers de la succession en qualité de propriétaire originaire. Sa prétention a été définitivement repoussée à la suite d'un débat mémorable devant la Cour de cassation (Arrêt du 23 juin 1857).

Bien que les droits de ventes eussent été établis dès le xiv^e siècle, tantôt par les états généraux tan-

tôt par les ordonnances royales, c'est surtout sous le régime féodal que la législation fiscale prit un grand développement.

Les redevances seigneuriales exigées à l'occasion des transmissions des biens nobles, dits fiefs, portaient le nom de relief ou de rachat pour les mutations par décès en ligne collatérale ou entre personnes non parentes (il y avait exception pour la ligne directe), de profit, de quint pour les transmissions entre vifs.

Les unes et les autres représentaient le prix payé au seigneur pour obtenir son consentement à l'investiture du nouveau possesseur ; on sait en effet qu'au début du système féodal le seigneur était réputé seul propriétaire, le droit du vassal se réduisant à une concession viagère.

Plus tard et par une évolution graduelle dont le terme se place sous le règne de Hugues Capet, les vassaux obtinrent la faculté de disposer librement des fiefs soit par testament soit entre vifs, mais les seigneurs n'en continuèrent pas moins à percevoir les droits de relief, rachat, et profit de quint.

Quant aux biens roturiers ou censives soumis à la redevance annuelle du cens, ils étaient exempts des taxes de relief ou rachat applicables aux mutations par décès, mais ils payaient les droits de lods et ventes sur les actes qui transféraient la propriété moyennant un prix, c'est-à-dire suivant le langage

technique moderne sur les actes de mutation entre vifs à titre onéreux. Primitivement le seigneur exigeait les lods et ventes à la fois du vendeur pour la dessaisine ou le devêt et de l'acquéreur pour la saisine ou le vêt. Ce double emploi avait disparu dans le dernier état de l'ancien droit.

Les taxes de relief ou de rachat comprenaient le revenu d'une année du fief. Le profit du quint était égal au cinquième du prix. Les lods et ventes, enfin, variaient selon les coutumes. On cite entre autres un tarif de quint et requint ; cette dernière taxe représentait un cinquième du quint ajouté au principal. Il y a là une analogie avec les décimes additionnels qui subsistent dans la législation actuelle, et dont l'ensemble représente aujourd'hui un quart du principal.

Les héritages de franc-alleu, affranchis du lien de vassalité, étaient dispensés de toute redevance seigneuriale.

Il est intéressant de rappeler ici un des épisodes de la lutte engagée par les détenteurs de biens féodaux contre les seigneurs qui en revendiquaient le domaine éminent.

En droit romain, on le sait, le partage était acquisitif et commutatif, c'est-à-dire que chaque copartageant était censé tenir son lot particulier soit d'un échange soit d'une vente avec ses cohéritiers.

En vertu de ce principe, les seigneurs prétendaient faire payer les lods, soit sur tout partage, soit tout

au moins sur le prix de la licitation ou la soulte, et ce droit n'était pas léger : le $\frac{1}{5}$ du prix (quint) pour la vente d'un fief, le $\frac{1}{12}$ pour la vente d'une censive. Cette prétention s'exerça jusqu'au xvi^e siècle.

C'est contre elle que les feudistes engagèrent une lutte pied à pied en faisant valoir que de pareils actes étaient avant tout et pour le tout des partages et non des aliénations.

Les seigneurs durent reculer peu à peu devant les arrêts que rendit le Parlement de Paris de 1569 à 1595 et principalement dûs aux efforts infatigables de Dumoulin, le plus illustre de leurs adversaires.

Le nouvel article 80 de la coutume de Paris consacre enfin cette jurisprudence dont le principe ne tarda pas à passer, au cours de la première moitié du xviii^e siècle dans le droit commun du royaume, auquel l'empruntèrent les rédacteurs du Code civil.

Aussi les seigneurs durent-ils successivement admettre que les droits de mutation ne seraient pas perçus sur les partages purs et simples parce que c'était là une aliénation nécessaire ; ensuite sur la licitation : *quia consentur potius dividere quam vendere* ; ensuite sur le partage avec soulte, au début avec cette restriction que les parties justifieraient de l'impartageabilité, puis à la condition que la soulte serait relativement peu considérable, enfin sans restriction.

A la veille de la Révolution, le droit commun du royaume exemptait de tout droit le partage avec soulte et la licitation au profit d'un héritier. Cette exemption s'étendit même aux simples communistes coacquéreurs ou coassociés.

CHAPITRE II

DROITS ROYAUX

A ces taxes seigneuriales vint s'ajouter en 1703 et 1704 l'impôt royal du centième denier établi sur tous les nouveaux possesseurs de fiefs et de censives ; les héritages de franc alleu précédemment exempts y furent même assujettis.

Le roi de France, souverain *fielleux* de tout le royaume, percevait cet impôt en quelque sorte en vertu du domaine éminent qu'il exerçait sur toutes les terres du royaume.

Une immunité fut cependant réservée aux transmissions en ligne directe.

Quant à la perception du centième denier, elle s'effectuait à l'occasion de la formalité dite de l'insinuation qui n'était autre chose que l'enregistrement des actes destinés à les rendre publics. Insti-

tuée dans le principe comme condition de validité de certains contrats, elle fut généralisée par l'édit de 1703 dans un intérêt purement fiscal. La perception qui s'y rattachait prenait le nom de droit d'insinuation à l'égard des actes non soumis au centième denier.

La taxe du centième denier à laquelle vint bientôt s'ajouter une autre taxe : le droit de contrôle était fixée à 1 o/o.

Disons en terminant que tous ces impôts formaient un ensemble assez lourd, surtout parce que la perception en était affermée à des fermiers généraux personnellement intéressés à les faire fructifier au besoin par l'arbitraire et par l'exaction. Aussi les doléances étaient-elles nombreuses et énergiques.

Malesherbes les exprime éloquemment dans ses remontrances au roi au nom de la Cour des aides :
« Votre Majesté, dit-il, saura que les droits de con-
« trôle, d'insinuation, de centième denier qui por-
« tent sur tous les actes passés entre les citoyens
« s'arbitrent suivant la fantaisie des fermiers ou de
« leurs préposés ; que les prétendues lois sur cette
« matière sont si obscures et si compliquées que
« celui qui paye ne peut jamais savoir ce qu'il
« doit, que souvent le préposé ne le sait pas mieux,
« et qu'on se permet des interprétations plus ou
« moins rigoureuses, suivant que le préposé est plus
« ou moins avide ; qu'il est notoire que ces droits

« ont eu, sous un fermier, une extension qu'ils n'ont
« pas eue sous d'autres, d'où il résulte que le fer-
« mier est le souverain législateur dans les matières
« qui sont l'objet de son intérêt personnel. »

L'Assemblée constituante fit cesser ces abus en abolissant les taxes royales en 1790 et les taxes féodales en 1793.

CHAPITRE III

DROIT INTERMÉDIAIRE

De toutes les formalités anciennes l'Assemblée constituante ne laissa subsister que l'insinuation.

Un droit proportionnel à la valeur fut établi sur les actes portant transmission, attribution, obligation ou libération. Les actes ayant pour objet des valeurs indéterminées, tels que les testaments, dons manuels, etc.. furent tarifés au quinzième du revenu des contribuables, revenu évalué d'après l'importance de leur habitation.

DEUXIÈME DIVISION

Droit actuel

CHAPITRE PREMIER

SON FONDEMENT

Le régime fiscal des successions est encore réglé de nos jours par la loi du 22 frimaire an VII sur l'enregistrement ; nous en examinerons successivement les principales dispositions au cours de cette étude.

Comme on l'a vu, le droit de mutation par décès tire son origine de l'impôt du centième denier établi en 1703 sur toutes les mutations immobilières, à l'exception des successions en ligne directe.

La quotité de cet impôt correspondait comme son nom l'indique à la centième partie de la valeur de l'héritage.

La loi du 5 décembre 1790 y substitua un droit de succession, restreint, comme l'ancienne taxe, à la

propriété immobilière, mais qui ne faisait plus exception pour les successions en ligne directe. La loi de frimaire généralisa l'impôt et l'étendit à toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès.

L'époque de la mutation se confond avec l'ouverture de la succession par la mort naturelle; c'est donc la loi en vigueur au moment du décès qui doit être appliquée, quelles que soient les modifications survenues dans les tarifs avant le paiement effectif.

Cette règle s'appliquera notamment : 1° au cas où les legs sont subordonnés à une condition suspensive, car une fois réalisée, elle rétroagit à la date de l'ouverture de la succession ; 2° aux usufruits légués à plusieurs personnes pour en jouir successivement ; un nouveau droit de mutation devient exigible au décès de chaque usufruitier, mais la quotité en est déterminée par la loi contemporaine du décès du testateur.

Il faut ajouter d'autre part que ce n'est pas seulement l'ouverture de la succession par la mort naturelle qui permet d'exiger le droit de mutation par décès, c'est encore la déclaration d'absence.

CHAPITRE II

TARIF DES DROITS DE MUTATION

Les droits de mutation qui frappent les héritiers de toute succession, quels sont-ils ?

Depuis la loi du 22 frimaire an VII, les tarifs gradués selon le lien de parenté qui unissait le défunt à ses héritiers, et selon la nature mobilière ou immobilière des biens transmis, ont subi diverses variations dont le détail ne pourrait offrir qu'un intérêt historique.

Nous nous contenterons de dire que la loi du 18 mai 1850 a établi un taux unique pour les meubles et pour les immeubles.

D'après ses dispositions combinées avec celles de la législation antérieure qui restaient en vigueur, les tarifs étaient les suivants :

- 1° Ligne directe : 1 pour 100 ;
- 2° Epoux : 3 pour 100 ;
- 3° Frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces : 6,50 pour 100 ;
- 4° Grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins germains : 7 pour 100 ;
- 5° Parents au delà du 4^e degré jusqu'au 12^e .
8 pour 100 ;
- 6° Personnes non parentes : 9 pour 100 ;

7° Epoux survivants ou enfants naturels appelés à la succession à défaut de parents au degré succésible : 9 pour 100.

Mais à diverses reprises notamment par la loi du 30 décembre 1873, ces tarifs ont été élevés par l'adjonction de décimes, qui constituent à l'égard du contribuable une véritable taxe dissimulée.

Actuellement les droits sont ainsi établis :

- | | |
|--|--------------|
| 1° En ligne directe et indéfiniment. | 1,25 0/0 |
| 2° Entre époux | 3,75 0/0 |
| 3° Entre frères et sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces | 8,12 1/2 0/0 |
| 4° Entre grands-oncles, grand'tantes, petits-neveux, petites-nièces et cousins germains. | 8,75 0/0 |
| 5° Entre parents du 5° au 12° degré. | 10 0/0 |
| 6° Entre étrangers. | 11,25 0/0 |

D'ailleurs, c'est la loi en vigueur au moment de l'ouverture de la succession qui fixe le tarif à appliquer.

CHAPITRE III

DU DEGRÉ DE PARENTÉ

§ 1. — Règle fondamentale.

Comme on l'a vu, la graduation du tarif dépend du degré de parenté, et quel que soit le titre en vertu duquel la transmission s'opère, il faut toujours, pour appliquer le droit de mutation par décès, tenir compte du degré de parenté des successeurs, qu'il s'agisse d'héritiers, de donataires ou de légataires.

Le principe qui fait dépendre la graduation du tarif du degré de parenté amène dans certains cas des applications intéressantes.

Ainsi l'époux survivant qui recueille l'héritage à défaut de parents au degré successible est assimilé au légataire non parent. Mais s'il recueille une partie de l'hérédité par l'effet des dispositions testamentaires de son conjoint, il n'acquittera pour cette partie que le droit de 3fr.75 fixé pour les transmissions entre époux.

Ce cas n'est pas le seul, en voici un autre : supposons un héritier prenant une part à la fois dans les lignes paternelle ou maternelle, avec les degrés de

parenté différents, ce qui se produit notamment dans la succession d'enfants issus de mariages entre consanguins (une mère peut être en même temps la cousine paternelle de son fils). Comment procédera-t-on ?

On appliquera à chaque part le tarif afférent au degré de parenté par l'effet duquel elle est recueillie. La mère, héritière de son fils devra donc payer un droit de 1,25 0/0 sur une partie de son héritage et de 8,75 0/0 sur le surplus.

Enfin voici une troisième application du principe qui subordonne la graduation du tarif au degré de parenté. L'époux survivant, qui recueille comme parent au degré successible du *de cuius*, n'acquittera que le taux afférent à son degré de parenté.

§ 2. — Parenté naturelle.

Le droit de mutation n'est que de 1,25 0/0, lorsque l'enfant naturel reconnu est appelé à la totalité de la succession par un testament du père ou de la mère qui l'a reconnu, mêmes'il était déjà dans la situation de recueillir *ab intestat* la totalité de cette succession.

Car la loi du 28 avril 1816 ne l'oblige à acquitter le droit exigé des personnes étrangères, que lorsqu'il est appelé à défaut de parents successibles, c'est-à-dire *ab intestat*.

C'est ainsi que l'ont décidé la Cour de cassation (5 avril 1852), le tribunal civil de Melun (17 août 1852).

Par contre, le droit de mutation est au contraire de 9 pour 100 plus les décimes et non de 1,25 0/0, si l'enfant naturel succède à défaut de parents légitimes, mais par préférence à des parents naturels, par exemple aux frères et sœurs naturels (Trib. civil Seine, 12 juin 1850; Trib. civil Guéret, 17 octobre 1851).

Les enfants légitimes des enfants naturels sont assimilés, au point de vue du tarif applicable en matière de droits de succession, aux enfants naturels eux-mêmes. En effet, l'art. 759 du Code civil leur attribue les droits de leur père ou mère, en cas de prédécès de ce dernier.

Qu'arrivera-t-il si les père et mère succèdent à l'enfant naturel qu'ils ont reconnu? La jurisprudence décide qu'ils ne doivent que le droit de succession de 1,25 0/0 puisque c'est ainsi d'une manière générale que la succession en ligne directe est tarifée par la loi.

On admet d'ailleurs qu'au point de vue du droit fiscal, la reconnaissance que la mère, instituée légataire par sa fille, fait de cette dernière comme enfant naturel, réduit les droits à 1 fr. 25 0/0, si elle est faite avant la déclaration de succession et quoi qu'elle soit postérieure au décès. Il en est ainsi du

moins si la légataire est désignée comme mère naturelle de la défunte, tant dans l'acte de naissance que dans le testament de cette dernière.

C'est la loi du 28 avril 1816 qui a décidé que tous les enfants naturels sont appelés à la succession, à défaut de parents au degré successible ; ils sont considérés, quant à la quotité des droits, comme personnes non parentes.

Il semble que c'est là manquer de logique ; car le droit des enfants naturels ne change pas de nature, suivant qu'ils viennent seuls ou en concours avec les parents du défunt. Pourquoi dès lors leur faire payer, suivant les cas, des droits différents ?

Quoiqu'il en soit, il est certain que si l'enfant naturel vient seul à la succession, en l'absence de parents au degré successible, le droit de 9 pour 100, plus les décimes, est dû sur la totalité de la succession. Il ne saurait en effet être question de diviser la succession en deux portions, l'une qui comprendrait la part que l'enfant naturel aurait recueillie même en présence de parents au degré successible, et qui serait sujette au droit de 1,25 0/0, l'autre, que l'enfant naturel n'a recueillie qu'à cause de l'absence de parents au degré successible et qui serait sujette au droit de 9 p. 100, plus les décimes. La loi est absolue et n'admet pas de distinction de ce genre.

Quant au legs fait à un enfant naturel adultérin

ou incestueux, il est passible du droit qui frappe les mutations par décès entre étrangers, et cela, parce que la reconnaissance de cet enfant est interdite.

Il en est de même pour le legs fait à l'enfant naturel par des parents de son père et de sa mère. Mais ici la raison est analogue; elle vient de ce qu'il n'existe aucun lien régulier de parenté entre le testateur et le légataire.

Enfin ajoutons que l'enfant naturel non reconnu est considéré comme étranger au point de vue des droits d'enregistrement, même s'il peut, en fait, être considéré comme reconnu par les héritiers légitimes de sa mère et s'il est traité comme tel, par eux, relativement à la dévolution de la succession de sa mère.

§ 3. — Parenté adoptive.

L'adoption, on le sait, crée entre l'adoptant et l'adopté une fiction de filiation légitime. Aussi la loi fiscale accepte-t-elle les conséquences qui en découlent, en soumettant au tarif de la ligne directe la succession échue à l'adopté.

L'adopté succédant au même rang que les enfants légitimes, les descendants de l'adopté qui succèdent au même degré, sont soumis comme lui au droit de 1,25 0/0 en ce qui concerne le legs qui leur est fait par l'adoptant.

Puisque l'adoption est opposable à la régie, quand le droit de mutation par décès deviendra-t-il exigible ? Il le deviendra par cela seul qu'un jugement a validé l'adoption et sans qu'on ait à s'inquiéter de l'*irrégularité* de ce dernier.

C'est pourquoi la jurisprudence décide que l'adopté ne doit que le droit de 1,25 0/0, même si un jugement de filiation a établi qu'il est enfant adultérin ou incestueux de l'adoptant.

Par contre, l'administration de la régie, n'a pas à tenir compte de l'adoption *annulée* par les tribunaux.

Dans ce cas, l'enfant adoptif, ne recueillant plus la succession que comme légataire universel, doit le complément du droit au taux de 9 p. 100 plus les décimes. •

Il y a encore un autre cas où l'adopté est passible du droit de succession entre étrangers et non du droit en ligne directe. C'est celui où le legs étant adressé à l'adopté par l'adoptant dans le testament même où est faite l'adoption, et l'adoptant, de son vivant, n'étant que le tuteur officieux de l'adopté légataire, celui-ci au moment du décès a atteint sa majorité sans que le tuteur officieux ait, conformément à l'art. 366 Code civil, réitéré l'adoption.

§ 4. — Parenté au delà du douzième degré.

Les alliés ou parents par alliance, n'étant pas parents au sens juridique du mot doivent les droits de succession au même taux que les étrangers sur les biens dont ils sont légataires.

Il en est de même de parents au-delà du douzième degré.

CHAPITRE IV

DE L'ABSENCE

L'ouverture de la succession par la mort naturelle n'est pas le seul fait qui permette d'exiger le droit de mutation. Il y a encore la déclaration d'absence.

On sait qu'après dix ans d'absence, si l'absent a confié le soin de ses affaires à un mandataire, après quatre ans, dans le cas contraire, les parties intéressées ont le droit de provoquer un jugement qui déclare l'absence.

L'effet de ce jugement est de faire considérer l'absent comme mort à compter du jour de sa disparition ou de ses dernières nouvelles. Ses héritiers pré-

somptifs entrent provisoirement en possession de ses biens et sont tenus pour cette raison d'acquitter le droit de mutation en vertu du principe général de la loi de frimaire qui régit toutes les transmissions.

Cette loi d'ailleurs, en ordonne expressément la perception puisqu'elle fixe pour le paiement un délai de six mois à partir du jour de la mise en possession.

Les règles précises de l'exigibilité de l'impôt ont été fixées par la loi du 28 avril 1816. L'art. 40 de cette loi dit en effet : « que les héritiers léga-
« taires et tous autres appelés à exercer des droits
« subordonnés au décès d'un individu dont l'ab-
« sence est déclarée, sont tenus de faire dans les
« six mois du jour de l'envoi en possession provi-
« soire, la déclaration à laquelle ils seraient tenus
« s'ils étaient appelés par effet de la mort, et d'ac-
« quitter les droits sur la valeur entière des biens ou
« droits qu'ils recueillent. En cas de retour de
« l'absent, les droits payés seront restitués, sous la
« seule déduction de celui auquel aura donné lieu
« la jouissance des héritiers ».

Il résulte donc de ce texte : 1^o que la quotité du droit de mutation applicable à la succession d'un absent est celle fixée par la loi en vigueur, non au moment de sa disparition ou de ses dernières nou-

velles, mais à la date du jugement d'envoi en possession ;

2° Que l'impôt n'est point exigible tant que ce jugement n'est point intervenu.

Mais qu'arrivera-t-il, si, à défaut d'un jugement, les héritiers présomptifs de l'absent ont pris possession de ses biens ? C'est bien simple. Alors l'administration sera fondée à réclamer les droits de mutation en s'appuyant sur l'art. de la loi de frimaire concernant les mutations secrètes. Toutefois la preuve de la mutation secrète n'est pas recevable en matière de meubles, à moins qu'il ne s'agisse de fonds de commerce.

Examinons maintenant ce qui se produira en cas de retour de l'absent. Tous d'abord les envoyés en possession provisoire sont tenus de lui rendre le cinquième des revenus s'il reparait avant quinze ans depuis le jour de sa disparition ; et le dixième s'il ne reparait qu'après 15 ans. Après 30 ans d'absence, la totalité des revenus appartient aux envoyés en possession provisoire.

Quant aux droits de mutation payés par eux, le Trésor retiendra la portion afférente aux revenus qui leur demeurent acquis : la somme de ces revenus sera obtenue par le cumul du nombre d'années de jouissance, sans pouvoir excéder dix. Le surplus des droits versés par les envoyés en possession provisoire leur sera restitué.

L'administration rembourse également les droits acquittés par les héritiers présomptifs qui ont pris possession sans jugement. En ce cas seulement la restitution s'étend à la totalité des droits, parce que les héritiers évincés sont astreints à rendre à l'absent de retour la totalité des revenus qu'ils ont encaissés en son absence.

CHAPITRE V

SUCCESSIONS VACANTES OU EN DESHÉRENCE

Il est aujourd'hui reconnu que les successions vacantes sont passibles du droit de mutation par décès. On part de l'idée qu'une succession vacante n'est pas celle qui est dévolue à l'Etat en l'absence d'héritiers, mais celle qui est provisoirement appréhendée par lui, en attendant que les héritiers soient connus ou qu'il devienne certain qu'il n'y a pas d'héritiers.

Cette idée toutefois est contestable : une succession vacante est une succession pour laquelle il ne se présente pas d'héritier connu. Il est donc à présumer qu'il n'existe pas d'héritiers ; ou tout au moins, on ne sait pas leur degré de parenté. Du reste la loi en ne taxant pas spécialement les successions

vacantes semble les avoir implicitement soustraites à l'impôt.

Quoi qu'il en soit une succession est vacante lorsqu'il ne se présente personne, pas même l'Etat, pour la réclamer. Elle est en deshérence lorsqu'elle est dévolue à l'Etat. Dans ce dernier cas l'Etat ne se paye pas de droits à lui-même.

Ce motif d'exemption n'existe pas pour les successions vacantes ; celles-ci sont pourvues d'un curateur qui agit dans l'intérêt de l'héritier inconnu et doit, par mesure conservatoire, acquitter les droits de mutation du chef de cet héritier contre lequel, à son insu, court le délai fatal.

Le principe de l'exigibilité du droit étant admis, reste à déterminer le tarif applicable. A cet effet on fait la distinction suivante. Si la vacance se produit par suite de la renonciation de l'héritier le plus proche, on réclamera le droit en tenant compte du degré de parenté de cet héritier, parce qu'il peut revenir sur la renonciation, tant que l'héritier subséquent n'a pas accepté.

Si au contraire il n'y a aucun héritier connu, on liquidera le droit au taux fixé pour le degré le plus éloigné de la parenté collatérale. Avec ce système, qui peut paraître contestable, l'Etat est toujours assuré, quoi qu'il advienne, d'encaisser le maximum de ce qui lui est dû.

Il peut cependant se produire un cas où le droit ne sera pas perçu. C'est lorsque la succession com-

prend uniquement des capitaux mobiliers sur lesquels la régie n'a aucun privilège et dont la totalité se trouve absorbée par les créances bénéficiant d'un droit de préférence. D'ailleurs le curateur à une succession vacante n'est pas tenu de faire sur ses deniers personnels l'avance des droits de mutation par décès.

Quant à l'exemption de tout droit lorsqu'il s'agit d'une succession en deshérence, elle n'est pas admise sans réserve par tout le monde. On dit bien que l'Etat n'a rien à payer pour les acquisitions qu'il fait. Mais à cela on répond que l'Etat ne devient propriétaire d'une succession en deshérence qu'au bout de trente ans. Pourquoi dès lors, ne paierait-il pas de droit ?

CHAPITRE VI

SUBSTITUTION ET RETRAIT SUCCESSORAL

Quels seront les droits à payer dans ces deux hypothèses ?

Voyons tout d'abord ce qui se passe pour les substitutions. Les substitutions permises par les act. 1048 et 1049 du Code civil sont soumises au

droit de mutation par décès, comme les successions pures et simples.

La conséquence en est bien simple. C'est que l'héritier grevé de substitution devra acquitter un premier droit malgré la charge de restitution. Puis au décès du grevé, les appelés auront à payer un deuxième droit calculé suivant les liens de parenté qui les unissaient, non au disposant, mais au grevé.

Pour la même raison la double perception sera appliquée au legs portant *de eo quod supererit*, parce qu'il n'emporte pas la charge de conserver, mais constitue un legs ordinaire subordonné à la condition suspensive que le deuxième appelé trouvera au décès du premier appelé tout ou partie des objets qui lui avaient été légués. Aussi percevra-t-on d'abord le droit sur la totalité du legs échu au premier légataire, puis à son décès sur le reliquat qui adviendra au dernier appelé. Toutefois à la différence de ce qui se passe pour la substitution, le deuxième droit sera fixé d'après le degré de parenté du second légataire avec le testateur, et cela sans aucune imputation des droits payés par le premier légataire.

Nous arrivons ainsi à l'examen de ce qui a lieu en cas de retrait successoral. On sait que cette opération visée par l'art. 841 du Code civil consiste dans ce fait que toute personne même parente du défunt, mais qui n'est pas son successible et à laquelle un

cohéritier aurait cédé son droit à la succession, peut être écartée du partage soit par tous les cohéritiers soit par un seul, moyennant le remboursement du prix de la cession.

Tel est le retrait successoral. S'il se produit, il est sans influence sur le droit de mutation par décès. Son seul effet est de faire évanouir la cession des droits successifs, simplement soumise aux taxes des actes constatant un contrat ou une libération, selon que les sommes restent dues ou sont immédiatement remboursées à celui qui est l'objet du retrait successoral

CHAPITRE VII

ACCEPTATION ET RENONCIATION DES SUCCESSIONS

Il reste encore une question à examiner avant d'arriver à ce qui fait le caractère particulier de la législation fiscale actuelle, la non distraction des charges.

Ils'agit de savoir quelle peut être au point de vue du droit fiscal l'influence de l'acceptation ou de la renonciation d'une succession. Nous allons le dire en quelques mots.

L'administration n'est pas tenue de prouver l'acceptation de la succession ou du legs pour être fondée

à réclamer le paiement des droits de mutation par décès. Ces droits sont dûs au Trésor dès que la succession est ouverte.

Il reste, il est vrai, à l'héritier un moyen de s'en exonérer. Il le peut en renonçant expressément à la succession.

Toutefois on fait exception en faveur du légataire d'un usufruit dans le cas où il viendrait à décéder peu après le testateur sans avoir accompli aucun acte impliquant acceptation expresse ou tacite du legs.

Quand l'héritier ou le légataire ont fait acte d'acceptation ils ne peuvent plus se soustraire à l'obligation d'acquitter le droit de mutation.

Quid en cas d'acceptation sous bénéfice d'inventaire ?

L'héritier qui accepte sous bénéfice d'inventaire conserve la qualité d'héritier. Cela résulte de la nature même de son droit. Donc il doit être tenu personnellement du paiement des droits de succession, sans pouvoir s'en décharger par l'abandon de l'hérédité aux créanciers, et nonobstant toute renonciation ultérieure.

Puisqu'il en est ainsi, quels sont les droits que possède le Trésor vis-à-vis des héritiers qui acceptent purement et simplement ou sous bénéfice d'inventaire ? A cela nous répondons que le Trésor peut, tout d'abord, agir sur les biens personnels des héritiers. Mais outre ce droit, la loi de frimaire lui con-

fère un privilège sur les revenus des biens à déclarer en quelques mains qu'ils se trouvent. Ce n'est pas tout. Après le privilège sur les revenus, il reste encore au Trésor la faculté de concourir avec les créanciers chirographaires à la distribution du superflu de l'actif jusqu'à remboursement intégral de la créance.

Voilà pour l'acceptation, voyons maintenant ce qui arrive en cas de renonciation.

Si la renonciation n'intervient qu'après la déclaration de succession, les droits régulièrement payés ne peuvent plus être restitués. Ils peuvent cependant venir en imputation sur ceux qui seront dûs par les héritiers subséquents appelés à l'hérédité à défaut du renonçant.

Il en est autrement lorsque la renonciation se produit avant tout paiement. En ce cas, encore que ce soit après l'expiration du délai de six mois et après les poursuites commencées par l'administration, elle met un terme à l'exigibilité de l'impôt. Toutefois, comme en matière fiscale l'Etat ne saurait se résigner à tout perdre à la fois, les frais des poursuites antérieures à la renonciation restent à la charge du renonçant.

Il peut arriver que l'on se trouve en présence seulement d'une renonciation partielle. Alors comment procédera-t-on ? Les avis sont très partagés. La doctrine enseigne que la renonciation partielle équi-

vaut à l'acceptation totale. Mais à cela la jurisprudence et avec elle un arrêt du 8 juillet 1874 répond par un avis contraire.

La question reste donc indécise ; et en attendant une solution qui vraisemblablement tardera encore longtemps, l'administration, toujours avide, s'entient au système qui lui est le plus favorable, c'est-à-dire à celui de la doctrine.

CHAPITRE VIII

DE LA NON DISTRACTION DES CHARGES

Nous voici arrivés à la disposition caractéristique de la législation actuelle, à celle qui donne lieu aux critiques les plus fondées.

Nous examinerons donc cette question avec quelques détails.

Dans un § 1^{er} nous parlerons du principe de la non distraction des charges, de ses conséquences, des critiques qu'on lui adresse et des raisons que l'on peut mettre en avant pour le défendre.

Dans un § 2 nous définirons les charges.

Enfin dans un dernier et troisième paragraphe

nous passerons en revue certaines hypothèses particulièrement intéressantes.

§ 1. — Du principe de la non distraction des charges.

Aux termes des articles 14 et 15 de la loi de frimaire an VII la valeur de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance de biens meubles et immeubles, transmis par décès à l'héritier est déterminée sans distraction des charges.

Il s'ensuit donc que l'héritier paiera les droits d'enregistrement sur l'actif brut de la succession. L'administration ne tient compte que de la quotité apparente des biens qui sont ainsi transmis, sans considérer si les dettes qui grèvent la succession du *de cuius* n'absorbent pas une partie de cet actif, si même cet actif n'est pas insuffisant à solder soit les obligations contractées par le *de cuius* et non encore acquittées par lui, soit les obligations mises par le *de cuius* à la charge de l'héritier, tels que les legs à des tiers. Par suite de ces diverses charges, l'émolument de la succession se trouve considérablement réduit. Or, l'impôt sur les successions semble avoir été créé sous l'influence d'une idée philosophique en vertu de laquelle il est juste de frapper d'une façon spéciale l'accroissement de richesse survenu sans effort.

Le législateur constate, en effet, que le bénéficiaire d'une part héréditaire ou d'un legs accroit un patrimoine sans que cet enrichissement soit justifié par un travail quelconque ou par des privations entraînant l'épargne.

Contrairement à ce qui se passe pour les autres impôts, la contribution qui nous occupe ne pèse pas sur le fruit du travail ou sur le produit des économies elle ne s'applique qu'à des biens qui ne sont pas encore entrés dans le patrimoine de l'héritier et qui viennent de sortir de celui du défunt.

Il est vrai que la loi de frimaire an VII, ainsi que nous l'avons exposé au chapitre précédent, semble s'être partiellement inspirée de la doctrine de l'ancien droit, suivant laquelle la nation substituée au roi avait sur le patrimoine des individus un véritable droit qu'elle récupérait à leur décès, et, propriétaire de tous les biens, percevait une contribution pour en autoriser la mutation.

Conformément à cette théorie, la loi frapperait donc non seulement l'enrichissement, mais encore le fait de la mutation.

Mais sur quelque fondement que s'appuie le droit de l'Etat, il n'en est pas moins vrai qu'il n'a sa raison d'être que dans la mesure où des biens sont réellement transmis à l'héritier. Or, il existait dans la législation romaine un principe de droit commun qui est en même temps un principe d'équité ; il se

formulait ainsi : « *Bona non intelliguntur nisi deducto ære alieno* ».

Aussi les Romains avaient-ils adopté le principe contraire à celui de la législation française, la déduction des dettes existait déjà à Rome, c'est du moins ce qu'on infère de ce qui se passait pour le calcul de la quarte Falcidie.

Considérée au point de vue de l'équité, la disposition de la loi de frimaire an VII n'a cessé de soulever les plus vives et les plus justes critiques. On ne conçoit pas que l'impôt frappe le citoyen endetté à l'égal de celui dont le patrimoine est libre de tout passif. Il y a dans cette perception une grave atteinte à la justice, à la raison, au principe de l'égalité. Ces objections avaient déjà été formulées lors de la discussion de la loi de frimaire : « On ne doit, dit Joussetin au Conseil des Anciens, compter la fortune du défunt qu'après avoir déduit les dettes. En vain objecterait-on les fraudes qui pourraient en résulter ; car pour les immeubles, on n'aura égard qu'aux dettes hypothécaires dont les titres seraient présentés, avec affirmation que le montant était dû au jour du décès, et, à l'égard des meubles, en justifiant d'un inventaire en règle. N'est-il pas contre toute justice, contre toutes les règles du pacte social, que l'Etat se trouve seul héritier au préjudice des héritiers légitimes ? Et c'est

cependant ce qui doit arriver chaque fois que le passif atteint à peu près le montant de l'actif ».

Cependant le législateur a toujours reculé devant les inextricables complications qu'entraînerait la justification des dettes, devant les abus des déclarations frauduleuses et mensongères, devant l'impossibilité du contrôle.

Critet, répondant aux observations de Jousselin, faisait valoir, dans cet ordre d'idées « le scandale intolérable qu'il y aurait à placer les préposés dans un état d'hostilité permanent avec les familles, en les autorisant à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes ».

Le principe de la non-distraktion fut donc adopté uniquement à cause des difficultés d'exécution du principe contraire. Et depuis lors toutes les tentatives de réforme ont échoué par les mêmes considérations.

En 1849, M. Passy, ministre des Finances, fit repousser un amendement de cette nature « parce qu'il y aurait une perte immense pour le Trésor, des contestations constantes, et que, pour toujours, on ouvrirait, ce qu'il faut que les impôts n'ouvrent pas, une source de fraude qui amènerait les inconvénients les plus graves. Les jurisconsultes approuvent d'ailleurs le maintien du *statu quo* ».

« Il n'est pas présumable, dit M. Championnière, que l'impôt soit jamais assis sur une base moins injuste. La perception ainsi établie est facile et sanc-

tionnée par une longue habitude ; elle est supportée patiemment comme un accident rare ».

M. Dalloz n'est pas d'un autre sentiment : « Quoique, dit-il, le droit de mutation ne soit en principe qu'un prélèvement sur la valeur des biens, il y a nécessité de déroger à la règle *non sunt bona nisi deducto ære alieno*, par l'impossibilité de constater le montant des dettes qui grèvent une succession, et par les contestations qui n'auraient pas manqué de s'élever sur la sincérité des déclarations à cet égard ».

La Chambre des députés s'est prononcée dans le même sens dans la séance du 31 juillet 1881 sur le rapport de M. Lelièvre, député, ancien receveur de l'enregistrement.

Il n'en est pas moins vrai que le principe de la déduction du passif, constituerait un acte de justice absolue. « Il résulte de la pratique actuelle, dit M. Demante, qu'une même valeur, en un sac d'écus, par exemple, peut supporter les impôts dans deux successions différentes, dans celle du prêteur à cause de sa créance, dans celle de l'emprunteur à cause de la propriété des écus ». Aussi les motifs exposés plus haut en faveur du *statu quo* n'ont-ils jamais réussi à faire accepter par l'opinion publique les conséquences rigoureuses de l'application du principe. Aussi est-il admis aujourd'hui, dans tous les pays d'Europe, sauf la France, le canton de Zurich et la principauté de Monaco, que les dettes doivent être

déduites du capital de la succession pour le paiement des droits de mutation par décès ». En France de nombreuses propositions de loi ont été présentées à la Chambre des députés en vue de l'abrogation de la loi de frimaire. Nous étudierons dans la seconde partie de notre travail les mesures que les principales législations étrangères, qui ont admis la déduction des dettes, ont prises dans le but d'éviter les fraudes, et nous examinerons ensuite les dispositions proposées par les projets et propositions de lois les plus récents en vue du même résultat.

A l'heure actuelle néanmoins, la législation française applique, dans une colonie spéciale, le principe de la déduction des dettes : une ordonnance royale du 31 décembre 1828, qui introduit l'impôt de l'enregistrement dans la Guyane française statue que, pour les transmissions entre vifs à titre gratuit et celles qui s'opèrent par décès, la valeur de la propriété est déterminée : par la déclaration estimative des parties, sans distraction des charges, à l'exception seulement de celles qui seraient établies par titres authentiques ou ayant date certaine antérieure au décès, faite sans dol ni fraude, et à la charge d'en affirmer l'existence réelle au jour du décès devant le juge de paix, par un acte qui sera annexé à la déclaration, sur la réquisition qui pourrait en être faite par le préposé de l'enregistrement ». Il

conviendrait de transformer en droit commun cette disposition exceptionnelle.

§ 2. — Définition des charges.

La valeur sur laquelle porte le droit de mutation est donc déterminée sans distraction des charges. On entend par charge les dettes de toute nature, les obligations qui incombent à une personne, soit à raison des biens qu'elle possède, soit à raison des engagements qu'elle a contractés.

Ne rentrent pas dans cette définition les démembrements qui diminuent la valeur du fonds, tels que l'usufruit des servitudes. Toutefois, en ce qui concerne l'usufruit, il existe des règles spéciales qui, dans certains cas, taxent la transmission de la nue propriété, comme si la jouissance n'en était pas distraite. Mais les contributions, les frais de dernière maladie, les frais funéraires, les dépenses d'entretien, les primes d'assurances et en général toutes les dettes de la succession constituent des charges qui ne doivent pas être déduites.

Ainsi l'immeuble acquis et non payé doit être déclaré intégralement dans la succession de l'acquéreur, sans préjudice de la créance du prix à comprendre dans la déclaration de l'hérédité du vendeur, si celui-ci venait à décider avant payement ; les

rentes foncières, les dettes hypothécaires échues et non échues sont également régies par les articles 14 et 15 de la loi de frimaire.

Les parts ou actions dépendant de la succession d'un associé ne supportent l'impôt que sur leur valeur nette. Ceci n'est ni une faveur, ni une dérogation au principe, c'est la conséquence de l'article 529 Code civil, qui déclare meubles les actions ou intérêts dans les compagnies de finance, de commerce ou d'industrie, encore que des immeubles dépendant de ces entreprises appartiennent aux compagnies. Tant que dure l'association les biens sociaux appartiennent donc non aux associés individuellement, mais à la société considérée comme un être moral distinct ; ce qui appartient à l'associé, c'est donc l'émolument net restant après imputation du passif sur l'actif : c'est cet émolument ou, en d'autres termes, la valeur effective de l'action qui est seule soumise à l'impôt. Il en est ainsi encore lors que la société est dissoute, si d'ailleurs elle est en liquidation, car jusqu'à la fin de la liquidation, l'être moral survit à la société.

Toutefois, comme ces règles reposent uniquement sur la fiction d'un être moral indépendant de la personne des associés, il faut les écarter quand la société ne constitue pas une personne morale ; c'est le cas de la société qui n'est pas constituée par écrit, elle n'existe pas aux yeux de l'Etat ; la so-

ciété en participation ne constituant pas davantage une personne morale, il s'ensuit que les parts d'une pareille association doivent être déclarées et taxées pour leur valeur brute, ou plutôt qu'on doit déclarer les biens en nature, sans déduction du passif.

Il importe de ne pas confondre avec les dettes les sommes que le mandataire, le tuteur, le dépositaire, le créancier-gagiste, détiennent sans en être propriétaires. « Les obligations, dit M. Demante, qui procèdent du mandat ou d'un titre analogue n'encourent, ni à leur naissance, ni à leur extinction, aucun droit proportionnel. La raison en est que les objets livrés au mandataire n'ont pas cessé un seul instant d'appartenir au mandant. Cela va sans difficultés pour les corps certains ; mais cela est étendu aux sommes et aux valeurs, parce que ces sortes de choses s'apprécient dans leur quantité, non dans leur espèce. Puisque les sommes ou valeurs recouvrées par le mandataire, en cette qualité, pendant toute la durée de ses pouvoirs, sont propres au mandant, il s'ensuit qu'au décès du mandataire, ses héritiers ne recueillent pas lesdites valeurs ; donc ils ne doivent de ce chef aucun droit de mutation. »

Comme le mandataire ou le dépositaire, l'usufruitier détient à titre précaire les objets grevés de son usufruit ; il est tenu de les conserver, *salvâ rerum substantia*, et, à l'extinction de l'usufruit,

le nu-propriétaire les reprend comme sa propre chose.

C'est pour ce motif que les objets ainsi dégrevés doivent, pour la fixation des droits de mutation par décès, être distraits du patrimoine de l'usufruitier, qu'ils existent en nature ou qu'ils aient subi des transformations ne permettant plus de les reconnaître *in specie*; on déduira même au besoin sur les immeubles de l'usufruitier les sommes d'argent dont il n'avait que la jouissance. Toutetois, s'il s'était produit une novation dans la qualité de l'usufruitier, s'il avait consenti à demeurer débiteur pur et simple du nu-propriétaire, sa dette ne pourrait être déduite de l'actif composant sa succession.

A la dissolution de la communauté, si la femme n'y renonce point, l'époux survivant ou les héritiers de l'époux prédécédé possèdent respectivement un droit de copropriété dans la masse commune, sur laquelle ils prélèvent leurs reprises avant tout partage. C'est le reliquat seul qui forme le bénéfice à partager.

La succession de chacun des époux se composera donc :

- 1° De son prélèvement;
- 2° De sa part dans les bénéfices.

L'article 1471 Code civil veut que les prélèvements de la femme s'exercent avant ceux du mari; en cas d'insuffisance, les reprises de la femme

s'exercent sur les biens personnels du mari (art. 1472). De ces textes résultent, au point de vue de la perception, les conséquences suivantes :

Si c'est la femme qui précède, le complément de reprises qu'elle a à prendre sur les propres de son mari, à défaut de valeurs suffisantes de communauté, forme une créance contre le mari ; la totalité de ses reprises est donc sujette au droit de mutation.

Si c'est le mari qui précède, toute la communauté étant affectée aux reprises de la femme, aucune partie de la masse commune ne sera assujettie à l'impôt, dans le cas, bien entendu, où l'actif de la communauté serait inférieur aux reprises de la veuve ; mais les biens propres du mari supporteront le droit pour la totalité, sans déduction du complément de reprises dû à la femme. Celle-ci n'est pas, en effet, copropriétaire des biens personnels de son mari, et le recours subsidiaire qu'elle a droit d'exercer contre lui n'a d'autre effet que de grever l'hérédité d'une charge non susceptible d'être supprimée.

La femme ou ses représentants qui renoncent à la communauté perdent rétroactivement toute espèce de droits sur les biens communs, qui sont réputés avoir toujours appartenu au mari.

Il suit de là que les reprises de la femme affectent le caractère d'une créance sur les biens personnels du mari, et qu'en cas de décès de celui-ci la totalité de la communauté supportera le droit de mu-

tation, sans déduction du montant des reprises de la femme. Réciproquement, si c'est la femme qui précède, ses reprises, jointes à ses propres en nature, seront intégralement soumises à l'impôt, sans addition d'une partie quelconque des biens de la communauté.

§ 3. — Hypothèses intéressantes.

Lorsque le donateur se dessaisit actuellement et irrévocablement des sommes données, et qu'aux yeux de la loi fiscale ces donations ont opéré une véritable mutation dont les droits ont été perçus, les sommes ainsi données cessent, au point de vue de la perception de l'impôt, de faire partie du patrimoine du donateur et doivent, par conséquent, être distraites de la masse active lors de la déclaration de sa succession; on ne peut assimiler des libéralités provenant de la volonté du défunt à une charge de sa succession dont les choses données ont, au contraire, été détachées dès le moment de la disposition (C. cass. 29 juillet 1862).

Il ne s'agit, dans cet arrêt, que des sommes encore dues au décès du donateur; s'il s'était libéré, son patrimoine serait diminué d'autant et il n'y aurait plus rien à déduire. La déduction, s'il y a lieu, s'opère sur l'ensemble de la masse héréditaire, mobi-

lière ou immobilière, quelle qu'en soit la provenance.

Que les legs existent ou non en nature dans la succession, le montant en est dévolu directement aux légataires, de telle sorte qu'il doit être imputé, pour la perception, sur la masse qui advient à l'héritier, sans préjudice, bien entendu, du droit exigible sur les legs ; en d'autres termes, on ne peut pas percevoir à la fois l'impôt sur toute la masse de la succession et en outre sur les choses léguées. Ce point est consacré par un avis du Conseil d'État du 27 septembre 1808, avis qui a force de loi. En voici le texte :

« Considérant que la déclaration des héritiers ou légataires à titre universel, devant comprendre l'universalité des biens de la succession, le droit proportionnel qui est perçu d'après cette déclaration remplit le vœu de la loi, puisqu'il porte sur la totalité de la succession ;

« Que la délivrance des legs particuliers, soit qu'ils consistent en effets réellement existants dans la succession, soit que les légataires universels ou les héritiers doivent les payer de leurs propres deniers, n'opère point de mutation de ces derniers aux légataires particuliers ; que dans les deux cas, la loi ne regarde les héritiers ou légataires universels que comme le testateur, qui est censé donner lui-même, et les légataires particuliers qui reçoivent ;

« Que du système contraire il résulterait que le même objet serait, en définitive, assujetti à deux droits de mutation, ce qui n'est ni dans le texte ni dans l'esprit de la loi ;

« Qu'enfin on ne doit pas assimiler le legs particulier payé d'après la volonté du testateur à une dette de succession ;

« Est d'avis que, lorsque des héritiers ou légataires universels sont grevés de legs particuliers de sommes d'argent non existantes dans la succession, le même droit n'est pas dû pour ces legs ; conséquemment, que les droits déjà payés par les légataires particuliers doivent s'imputer sur ceux dus par les héritiers ou légataires universels. »

On a longtemps soutenu que les legs impayés au décès de l'héritier ou du légataire universel qui en est chargé forment une dette de sa succession et, à ce titre, ne peuvent être déduits de son actif. Mais la solution contraire a fini par prévaloir ; il est aujourd'hui admis que les sommes d'argent léguées à titre particulier qui n'ont pu être payées avant le décès du légataire universel, ou qui ont été stipulées payables sans intérêts après ce décès, doivent être déduites des valeurs de la succession du légataire universel pour la perception du droit de mutation par décès.

Le droit de mutation ne peut être perçu sur le montant intégral des legs, si la valeur des biens hé-

rédictaires, déterminée selon les règles de la loi fiscale, est inférieure à ces legs, fût-il même certain que la valeur réelle des biens est insuffisante pour y faire face. On suppose, par exemple, un bien rural d'un revenu de 3.000 francs capitalisé au denier 25, à 75.000 fr. et d'une valeur rurale réelle de 100.000 francs. Le légataire universel recueille l'immeuble sous la charge d'un legs de 80.000 fr. On voit qu'après paiement il lui restera un émolument de 20.000 fr. Cependant il recueillera cet émolument sans acquitter aucun droit, et le légataire particulier ne payera de son côté que sur 75.000 fr. bien qu'il encaisse 80.000 fr. Ce résultat, quelque étrange qu'il puisse paraître, ne saurait être contesté, il est la conséquence directe de ce que le droit de succession est assis sur le revenu capitalisé d'après un tarif fixe.

Lorsque le montant cumulé des legs excède l'actif imposable, on fera subir aux libéralités une réduction proportionnelle.

Les legs de rente sont assimilés aux legs de sommes d'argent, sans distinctions entre les rentes perpétuelles et les rentes viagères ; par conséquent le droit sera acquitté par les légataires particuliers, sur les rentes capitalisées, mais l'émolument du légataire universel subira, quant à la perception, un retranchement équivalent. Rappelons seulement que le capital est formé de vingt fois la rente pour les

rentes perpétuelles, de dix fois pour les rentes viagères.

L'usufruit, avons-nous dit au cours de ce chapitre, ne constitue pas une charge, mais il ne s'ensuit pas qu'il doive être distrait de la masse imposable. Il forme, au contraire, une valeur passible d'un droit particulier. Cette valeur est égale à la moitié de la pleine propriété, et le légataire de la nue propriété payera, en outre, un droit entier, bien qu'il ne recueille que la nue propriété ; ainsi, lorsque la pleine propriété se reconstituera par la réunion de l'usufruit à la nue propriété, aucun droit nouveau ne sera exigé.

De ce que les legs payables au décès du légataire universel sont déduits de sa succession, ainsi que nous venons de l'exposer, la jurisprudence a été amenée à conclure que, de son vivant, ce dernier les détient en qualité d'usufruitier, si d'ailleurs il est dispensé d'en servir les intérêts aux légataires particuliers. Il semble résulter de là qu'il doit acquitter l'impôt à raison de cet usufruit. On suppose Paul institué légataire universel et recueillant à ce titre un héritage de 100.000 francs, sous la charge d'un legs de 20.000 francs payable à son décès, et sans intérêts jusque-là, à Pierre. Voici comment on liquidera les droits ? La succession est de 100.000 francs, dont 20.000 reviendront ultérieurement à Pierre qui acquittera immédiatement

l'impôt sur cette somme, selon son degré de parenté. Il reste donc pour Paul 80.000 francs, auxquels on ajoutera 10.000 francs pour la valeur de l'usufruit du legs particulier, en sorte que Paul devra payer les droits sur 90.000 francs. Mais, à son décès, ses héritiers distrairont de son patrimoine 20.000 francs pour les remettre à Pierre et n'acquitteront le droit que sur le surplus des valeurs de la succession.

CHAPITRE IX

DÉLAI POUR LE PAIEMENT DES DROITS DE SUCCESSION

§ 1. — Divers délais.

Ils sont réglés en ces termes par la loi de frimaire :

« Les délais pour l'enregistrement des déclarations que les héritiers, donataires ou légataires auront à passer des biens à eux échus ou transmis par décès, sont, savoir :

« De six mois à compter du jour du décès, lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France ;

« De huit mois, s'il est décédé en toute autre partie d'Europe ;

« D'une année, s'il est mort en Amérique ;

« Et de deux années, si c'est en Afrique ou en Asie.

« Le délai de six mois ne courra que du jour de la mise en possession pour la succession d'un absent, pour celle d'un condamné si ses biens sont sequestrés, celle qui aurait été sequestrée pour toute autre cause, celle d'un défenseur de la patrie s'il est mort en activité de service hors de son département, ou enfin celle qui serait recueillie par indivis avec la nation.

« Si avant les derniers six mois des délais fixés pour les déclarations des successions de personnes décédées hors de France, les héritiers prennent possession des biens, il ne restera d'autre délai à courir, pour passer déclaration, que celui de six mois à compter du jour de la prise de possession. »

Il peut arriver cependant, qu'en raison des difficultés de toute nature qui peuvent se présenter, il devienne impossible aux héritiers, soit de déterminer l'actif à déclarer, soit d'acquitter les droits exigibles. Dans ce cas, le directeur général, agissant par délégation du ministre des finances, peut accorder des délais complémentaires.

D'ailleurs la loi de frimaire est très explicite sur

cette question des délais. Elle fixe même jusqu'au mode de supputation des délais. Elle dit en effet que le jour de l'ouverture de la succession n'est pas compté ; et si le dernier jour du délai se trouve être un dimanche ou une fête légale, ces jours là non plus ne seront pas comptés.

Puisque l'administration est fondée à réclamer les droits à partir du décès, examinons comment se fait la preuve de ce décès.

§ 2. — Preuve du décès.

L'administration ne peut réclamer les droits qu'en faisant la preuve du décès. En règle générale, cette preuve se fait par les extraits des registres de l'état civil que les maires doivent adresser tous les trimestres aux receveurs de l'enregistrement.

A défaut de cette preuve, on peut recourir aux faits indiquant soit la prise de possession des héritiers en cette qualité, soit le décès. C'est ce qui arrive par exemple si les héritiers sont inscrits au rôle des contributions et du paiement des impôts, s'il existe un inventaire dressé à leur requête et énonçant le décès, ou une procuration donnée par eux pour vendre les biens de l'hérédité ; s'ils ont pris la qualité d'héritiers dans un bail.

Bien mieux, les faits établissant le décès peuvent

être de simples présomptions comme le dit l'article 1348 du Code civil. Mais il ne suffirait pas cependant de l'énonciation du décès dans un acte passé par d'autres que les héritiers, pour que l'administration ait par cela même le pouvoir de réclamer à ceux-ci les droits de mutation. C'est au moins ce qu'a décidé le tribunal de Nice le 7 février 1881.

Il arrive parfois que la régie doit non seulement établir le décès, mais encore la date du décès : c'est lorsqu'elle réclame un demi-droit en sus.

Elle le fera de la même manière que pour le décès. Cette preuve sera aussi nécessaire pour établir que deux personnes, qui ont péri dans un même événement, ont succédé l'une à l'autre.

Ici se pose une question qui est controversée ; c'est celle de savoir si les présomptions de survie établies par les art. 721 et 722 du Code civil, peuvent être invoquées soit par l'administration, soit contre elle, pour ce qui regarde le nombre des mutations qui sont censées s'être opérées, et le tarif des droits. Quant à nous nous inclinons à penser que l'on ne peut invoquer ces présomptions ; car les art. 721 et 722 ont un caractère exceptionnel qu'on ne saurait étendre aux autres matières du droit civil. En tous cas, ces présomptions ne pourraient être admises qu'à défaut d'autres. Dans un seul cas, par exemple, elles paraissent pouvoir être invoquées sans contestations,

c'est lorsqu'un jugement rendu entre les héritiers les a appliquées.

§ 3. — Preuve de la transmission.

Il ne suffit pas à la régie de prouver le décès du *de cuius*, il faut encore qu'elle prouve que la personne à laquelle elle réclame des droits a succédé au défunt.

Pour succéder, il faut nécessairement exister à l'instant de l'ouverture de la succession. Mais en vertu de l'adage : *infans conceptus pro nato habetur, quoties de commodis ejus agitur*, la loi considère l'enfant conçu comme existant à la condition qu'il naisse viable. D'un autre côté, il est présumé issu du mariage s'il naît dans les 300 jours du décès du mari. Il y a quelquefois intérêt à vérifier ultérieurement les déclarations qui sont faites dans ces conditions.

Supposons en effet une veuve qui déclare dans les six mois que son mari décédé, possesseur d'un patrimoine considérable, a laissé pour seul héritier l'enfant dont elle se dit enceinte. Les droits seront perçus à 1,25 o/o sur cette déclaration. Mais s'il est reconnu dans la suite que cet enfant n'a jamais vu le jour et que l'héritage a été recueilli par des collatéraux, c'est le droit de 8.12 1/2 o/o qui devient exigible. On voit l'intérêt de la question.

Voici une autre hypothèse qui peut également se présenter. Supposons un nouveau-né qui n'ait vécu que quelques heures ; l'administration est-elle fondée à réclamer un droit sous prétexte qu'il a recueilli la succession et qu'il l'a transmise ? Elle ne le peut qu'à la condition de démontrer que l'enfant était né viable. Remarquons, en passant, que cette dernière solution est en opposition avec le principe d'après lequel l'enfant qui a vécu est présumé viable.

§ 4. — **Preuve de la parenté.**

Il appartient également à l'administration d'établir le degré de parenté du successeur avec le défunt, lorsqu'elle conteste les déclarations du successeur. Pourquoi en serait-il autrement puisque c'est elle qui fait une réclamation. Il est vrai que de son côté l'administration soutient que les successeurs doivent prouver leur degré de parenté, et que si leurs allégations semblent inexactes, la déclaration peut être refusée ; par deux fois le tribunal civil de la Seine (25 mars 1844) et le tribunal civil de Bourges (5 décembre 1878) ont jugé dans ce sens.

§ 5. — **Point de départ du délai.**

En principe, le délai a pour point de départ le

jour du décès. Si l'administration n'est pas en mesure de prouver matériellement l'ouverture de la succession, il lui est permis d'invoquer, comme en matière de mutation secrète immobilière les présomptions établies par la loi de frimaire. Lorsqu'elle prouve le fait du décès, elle n'est pas tenue de prouver en outre l'acceptation de l'héritier.

La date du décès se constate par l'inscription aux registres de l'état civil, mais il ne s'ensuit pas que le délai ne coure qu'à dater de l'inscription. Ce n'est que pour les militaires ou marins décédés en activité de service et pour les prisonniers de guerre, que le délai prend son point de départ à cette dernière date. Par réciprocité, à l'égard des décès survenus hors de France, les délais exceptionnels fixés par la loi de frimaire n'ont plus leur raison d'être dès qu'il y a eu inscription sur les registres français. Dans ce cas, il ne reste plus aux héritiers qu'un délai de six mois à partir de l'inscription.

On comprend que, pour les héritiers, le délai de paiement du droit de mutation parte du jour du décès, mais à l'égard des légataires universels ou à titre particulier, même s'ils sont obligés de demander la délivrance, la question est-elle résolue de la même façon? La jurisprudence répond affirmativement, et de nombreux arrêts de tribunaux l'ont décidé ainsi. Et cela s'applique même aux légataires de nue propriété.

Spécialement si les père et mère sont, en vertu d'un testament, usufruitiers de biens, dont ils ont d'après la loi, la jouissance légale, le délai ne prend pas son point de départ à l'expiration de la jouissance légale.

Cependant, dans la pratique, si le légataire d'un usufruit ou d'une rente viagère décède peu de jours après son auteur sans avoir pu jouir du droit légué, on admet que le droit de mutation n'est pas dû. Cette solution, il est vrai, ne se justifie que par des raisons d'équité. On ne l'applique plus si le légataire en usufruit ou rente viagère a formé sa demande en délivrance, même s'il meurt sans avoir retiré aucun profit du droit légué. On ne l'applique pas davantage aux donataires éventuels en usufruit, puisque ces donataires sont dispensés d'une demande en délivrance.

Quid pour les legs payables à terme ? Le délai pour eux courra-t-il du jour du décès ? Encore une fois la jurisprudence répond oui. Quant aux legs soumis à une condition suspensive, le paiement des droits de succession ne court qu'à partir du jour de la réalisation. Il en est autrement des legs soumis à une condition résolutoire.

Le même point de départ est fixé au jour du décès lorsqu'il s'agit d'enfants conçus et non encore nés. Toutefois lorsqu'une succession est échue à un héritier parce qu'un enfant conçu et

considéré comme héritier n'est pas né vivant, l'héritier a pour déclarer la succession qui lui est échue un délai de six mois qui court du jour où il devient certain que l'enfant conçu ne naîtra pas vivant, c'est-à-dire, du jour de l'accouchement.

Le délai court du décès même si une action en nullité est intentée contre le testament, et lorsqu'il s'agit d'une succession vacante, bien que les héritiers soient inconnus.

Quant aux héritiers bénéficiaires, ils doivent acquitter les droits dans le délai fixé, partant du jour du décès, même s'ils allèguent qu'il n'y avait pas de fonds libres dans la succession. A diverses reprises les tribunaux ont décidé que l'héritier bénéficiaire ne peut différer le paiement des droits de mutation par décès en invoquant les embarras de liquidation de la succession et la difficulté qu'il a à s'assurer quels sont exactement les biens qui la composent.

Même quand les biens d'une succession sont soumis à un séquestre, le délai pour le paiement du droit de succession court dès le jour du décès même. Peu importe que ces biens soient entre les mains d'un séquestre judiciaire, et que ce séquestre ait été apposé d'office par le juge, sans aucune réquisition et sans aucune diligence des parties. Il n'est fait exception que pour le séquestre administratif ou se-

questre d'Etat qui retarde le point de départ du délai jusqu'à la mise en possession des héritiers.

§ 6. — **Exceptions.**

On a vu que, à côté de la règle qui place le point de départ du délai au jour du décès, la loi de frimaire admet plusieurs exceptions fondées sur cette idée que l'obligation fiscale naît pour les héritiers, dès qu'ils sont en situation de connaître ou de faire valoir leurs droits à l'hérédité.

Ces exceptions ont reçu, par voie d'analogie, quelques extensions que nous allons signaler.

1^o Voyons tout d'abord ce qui concerne les communes et établissements publics qui ne peuvent accepter les legs qu'avec une autorisation de l'administration supérieure. Pour eux le délai court du jour de la notification de cette autorisation. Jusque-là, l'héritier saisi du legs peut être contraint au paiement des droits réglés d'après son degré de parenté. Après l'acceptation de l'établissement il n'y aura plus lieu qu'au paiement du supplément.

Si par aventure l'établissement public prenait possession sans attendre l'autorisation, le délai courrait du jour de la prise de possession. D'ailleurs il est admis que pour ces établissements le délai court dès le jour de l'autorisation et non pas seule-

ment à partir du jour où le décret d'autorisation est reçu à la mairie. C'est le premier fait qui constitue l'acceptation.

Quant aux donations ou legs faits à une congrégation autorisée, ils ne sont pas passibles du droit de mutation avant l'autorisation définitive. Une autorisation provisoire ne saurait suffire.

2° Une seconde exception au principe du délai, fixé au jour du décès, concerne les biens rentrés dans l'hérédité. Mais ici, il faut distinguer si les biens sont rentrés dans l'hérédité, avant ou après l'expiration du délai.

A. *Avant l'expiration du délai.* — Pour les biens qui rentrent dans l'hérédité avant que la déclaration de succession soit faite, ils doivent être compris dans la déclaration de succession, et aucun délai supplémentaire n'est alloué, parce que les héritiers sont, au moment où ils font la déclaration de succession, en mesure de savoir que des biens sont rentrés dans l'hérédité.

B. *Après l'application du délai.* — S'agit-il d'une action litigieuse reconnue par la justice après le décès, elle doit être déclarée dans les six mois du jour où cette action est reconnue.

Il en est de même de la portion d'une dette remise par le défunt au failli concordataire et payée par ce dernier après le décès (Cass., 26 avril 1870). On décide d'autre part, que le droit de mutation devient

également exigible quand les héritiers cèdent l'action en justice, ou, dans un partage, le mettent au lot de l'un des héritiers ; le droit ne sera perçu que sur la valeur de l'action, sauf à exiger un supplément pour les biens rentrés dans la succession. C'est là la doctrine de l'enregistrement.

Cette opinion, il est vrai, peut ne pas paraître exacte : la cession par les héritiers ne prouve pas que l'action ait une valeur et les événements ultérieurs peuvent seuls fixer la régie sur ce bien. Puisque les droits sont perçus sur la totalité des immeubles, si en fait ils sont reconnus avoir fait partie du patrimoine, ils ne doivent être aucunement perçus si, en fait, ces immeubles n'en faisaient pas partie.

En tout cas, lorsque les héritiers exercent un réméré compris dans la succession, ils ne doivent aucun impôt sur un immeuble entré dans le patrimoine, puisque cet immeuble n'est que l'équivalent de la somme d'argent qu'ils tirent de leur propre patrimoine et, par suite, ne représente aucune valeur successorale. Pourquoi n'en serait-il pas de même dans le cas qui nous occupe ?

Quid en cas de titres perdus ? Le titre de rente au porteur qui dépendait d'une succession et qui n'a pas été compris dans la déclaration parce qu'il n'a pas été retrouvé parmi les valeurs de l'hérédité, doit, à peine d'un demi-droit en sus, faire l'objet d'une

déclaration dans les six mois du jour de la décision ministérielle qui a autorisé la délivrance d'un duplicata du titre disparu. De même, s'il s'agit d'une autre valeur au porteur, la déclaration doit être faite dans les six mois qui suivent la délivrance amiable du duplicata ou le jour où le jugement qui ordonne cette délivrance a acquis force de chose jugée.

Quant aux titres au porteur volés ou perdus, qui appartenaient au défunt et dont les héritiers ont par ordonnance été autorisés à toucher les coupons, ils doivent être déclarés dans les six mois à partir de cette ordonnance.

Examinons enfin ce qui se passe lorsqu'il s'agit de biens recelés. On doit, en effet, considérer comme des biens rentrés dans l'hérédité de l'époux prédécédé, les biens divertis ou recelés par le conjoint survivant et sur lesquels ce dernier a, conformément à l'art. 1477 du Code civil, perdu tous ses droits.

La moitié ainsi rentrée dans l'hérédité doit donc être déclarée dans les six mois du jugement qui constate le divertissement ou le recel, sous peine d'un demi-droit en sus. Si la part appartenant dans ces biens à l'époux prédécédé, et commun, n'avait pas davantage fait l'objet d'une déclaration, le droit en sus, pour omission, est dû sur cette dernière part.

3° Voyons maintenant quelle est l'influence de la renonciation sur le paiement des droits

La renonciation ne se présumant pas (art. 784, Code civil), et les droits de mutation devant être payés dans les six mois du décès, les droits peuvent être réclamés sans que la régie ait à prouver que les héritiers ont pris qualité ou que les légataires ont accepté leur legs.

D'ailleurs, c'est à l'héritier qui prétend qu'il a renoncé à faire la preuve.

Mais si la renonciation met obstacle à la perception des droits, elle n'entraîne pas cependant leur restitution s'ils ont été perçus. Toutefois, le légataire échappe à l'obligation d'acquitter les droits d'enregistrement du testament en renonçant à son legs, et cela même après l'expiration du délai fixé pour l'enregistrement du testament.

Les héritiers subséquents appelés à la succession par la renonciation d'un héritier qui venait avant eux profitent d'un délai de six mois à partir de la renonciation. Cependant, si la renonciation intervient avant l'expiration du premier délai imparti au renonçant, l'héritier doit faire sa déclaration dans le temps qui reste à courir de ce premier délai. C'est là au moins la prétention de l'administration, qui est, à juste titre, vivement critiquée.

L'héritier renonçant qui revient sur sa renonciation avant que d'autres aient accepté en son lieu et place, bénéficie d'un nouveau délai de six mois, à partir de son acceptation.

4° Enfin il existe une quatrième hypothèse, où il est fait exception à la règle que le délai pour le paiement des droits part du jour du décès.

Nous en avons déjà dit un mot, lorsque nous avons parlé des legs faits sous condition suspensive. Ces legs, nous le répétons, ne sont soumis à la nécessité de la déclaration que dans les six mois de la réalisation de la condition. Ceci s'applique notamment aux usufruits dits successifs, dont les bénéficiaires sont appelés à profiter après le décès d'un premier usufruitier. Ainsi, en cas d'usufruit successif, le délai pour le paiement des droits dûs sur le second usufruit court du jour où s'ouvre la vacation du second usufruitier, c'est-à-dire du jour du décès du premier usufruitier. De même, en cas de renonciation par le premier usufruitier, c'est à partir du jour de cette renonciation que court le délai.

Nous terminerons cette revue des exceptions concernant le point de départ du délai en rappelant d'un mot que le curateur à une succession vacante, doit déclarer l'hérédité dans les six mois de sa nomination, à moins qu'il n'ait été nommé avant l'expiration des six mois courus depuis le décès, auquel cas, il ne pourra pas dépasser ce dernier délai. Il n'est d'ailleurs tenu au paiement que s'il existe dans la succession des valeurs suffisantes, pour y faire face.

Tels sont, en définitive, les principes dont on

doit s'inspirer pour arriver à la solution des difficultés qui peuvent se présenter à propos des délais. Souvent ces difficultés dépendent de circonstances imprévues dont l'administration est bien obligée de tenir compte dans un esprit de justice et d'équité.

TROISIÈME DIVISION

Des Formalités et des Pénalités

CHAPITRE PREMIER

DE LA DÉCLARATION

La première formalité imposée par la loi de faire aux héritiers, donataires ou légataires d'une succession est de faire, dans les délais prescrits, la déclaration des biens à eux transmis. Faute de quoi ils sont passibles, comme nous le verrons plus loin, d'un demi-droit en sus.

La déclaration est réputée inexistante lorsqu'elle a été souscrite dans un bureau incompétent pour la recevoir, et les droits ainsi perçus seront restituables. Mais alors le droit simple et le demi-droit en sus devront être acquittés dans le bureau compétent.

Ce qui fait le caractère distinctif de la déclaration en cas de mutation par décès, c'est que cette déclaration est inséparable du paiement.

Quels sont les bureaux où ces déclarations doivent être faites ?

La loi distingue suivant qu'il s'agit d'immeubles ou de meubles :

1° Dans le premier cas, dit la loi de frimaire, les mutations de propriété ou d'usufruit par décès seront enregistrées au bureau de la situation des biens. Conséquence : c'est que la déclaration devra être fractionnée si la propriété à déclarer s'étend sur la circonscription de plusieurs bureaux.

Mais *quid* pour les rentes et actions immobilières ? On les suppose situées au siège de leur administration. C'est donc aux bureaux de Paris, dans l'arrondissement du siège du Trésor public et de la Banque de France qu'on déclarera les titres immobilisés de ces deux institutions ;

2° Voyons ce qui se passe pour les meubles.

La loi de frimaire s'exprime ainsi à leur égard :
« S'il s'agit d'une mutation de biens meubles, la
« déclaration en sera faite dans l'arrondissement
« duquel ils se seront trouvés au décès de l'auteur
« de la succession. Les rentes et autres biens meubles, sans assiette déterminée lors du décès, seront déclarées au bureau du domicile du décédé ».

Comme on le voit ce texte divise les meubles en deux catégories. Les meubles corporels, les espèces d'or et d'argent, à l'exclusion des billets de banque, ont leur assiette déterminée au lieu où ils se trouvent

à l'instant de l'ouverture de la succession. C'est au bureau de cette localité qu'ils doivent être déclarés.

Au contraire les meubles sans assiette déterminée suivent la personne du défunt ; ils doivent être déclarés au domicile de celui-ci.

Mais qu'entend on par meubles sans assiette déterminée ?

Outre les rentes citées expressément par la loi de frimaire, on a coutume d'y joindre encore les obligations et créances, les actions tendant à revendiquer des sommes exigibles ou des effets mobiliers, les actions dans les sociétés anonymes ou en commandite, et les intérêts dans les autres sociétés, les arrérages d'intérêts de capitaux, de fermage, ou de rentes.

Rappelons toutefois que les biens incorporels français, dépendant de la succession d'un étranger doivent être déclarés au domicile du débiteur. Ce sera, s'il s'agit de rentes sur l'Etat, le siège du Trésor public. S'il s'agit d'actions ou d'obligations de sociétés, le siège de la compagnie.

CHAPITRE II

QUELLE EST LA FORME DES DÉCLARATIONS ?

Les déclarations doivent être faites par les héritiers, les légalaires et les donataires, leurs tuteurs ou curateurs.

Mais cette énumération qui est celle de la loi de frimaire n'est pas limitative. Il y a d'autres personnes qui ont qualité pour faire la déclaration. Ce sont l'administrateur conventionnel ou judiciaire d'une succession, l'exécuteur testamentaire, le mari au nom de la femme.

Les cohéritiers étant solidaires pour le paiement des droits, il suffit que l'un d'eux fasse la déclaration pour tous. Bien mieux, les cohéritiers peuvent se faire représenter par un mandataire ; à la condition cependant que la procuration reste annexée au dossier.

La déclaration doit contenir des indications. Mais quelles sont-elles ? La loi de frimaire spécifie que la déclaration doit être détaillée, c'est-à-dire qu'elle doit renfermer toutes les énonciations nécessaires pour le calcul des droits et pour le contrôle de l'administration.

S'il s'agit de meubles, les héritiers devront rap-

porter un inventaire ou état estimatif article par article, certifié par eux, s'il n'a pas été fait par un officier public. Cet inventaire sera déposé et annexé à la déclaration, qui sera reçue et signée sur le registre. Par exception, le dépôt et l'annexe ne sont pas exigés quand il s'agit d'un acte authentique.

En définitive, les parties n'ont qu'à fournir les éléments nécessaires à la liquidation des droits. Elles ne sont pas tenues de produire la preuve par titres de l'exactitude des faits qu'elles énoncent. C'est à l'administration qu'il appartient de vérifier ultérieurement ces faits, d'établir, s'il y a lieu, le préjudice qui a pu être causé au Trésor et d'en exiger la réparation par les voies de droit.

CHAPITRE III

DES BIENS QUI DOIVENT ÊTRE DÉCLARÉS

En règle générale, toute valeur mobilière ou immobilière transmise par décès, qu'elle ait pour objet une propriété, un usufruit ou une simple jouissance, est assujettie au droit de mutation par décès.

Quelques cas particuliers méritent cependant d'être analysés en quelques mots :

1° Comme on le sait, l'abandon de biens pour être vendus sur l'ordre des créanciers n'en transfère pas la propriété à ces créanciers. Il en découle cette conséquence que si le débiteur vient à mourir avant que la vente soit consommée, ses héritiers doivent comprendre les biens abandonnés dans la déclaration de succession ;

2° L'art. 384 Code civil investit les père et mère de l'usufruit des biens appartenant à leurs enfants mineurs. C'est ce qu'on appelle la jouissance légale. Elle s'étend indistinctement à tous les biens qui adviennent aux enfants à titre quelconque et notamment à titre d'héritier : elle n'est dans ce dernier cas qu'une conséquence de la mutation par décès avec laquelle elle ne se confond pas, elle ne donne donc pas ouverture à l'impôt.

Au contraire, le droit de mutation est exigible : sur l'usufruit qui sera légué aux parents en même temps que la nue-propriété serait transmise aux enfants ; et sur l'usufruit héréditaire conféré au père ou à la mère par l'art. 754 Code civil.

3° En ce qui concerne les droits d'usage, d'habitation et les servitudes, l'impôt leur est applicable, puisqu'ils constituent des démembrements de la propriété ;

4° Il en est autrement des avantages inhérents à un bail. Les bénéfices que le fermier ou le locataire retirait de son bail ne sont pas susceptibles d'être

compris dans la déclaration de sa succession. On admet en effet que l'héritier qui s'approprie ce bénéfice le doit à son travail personnel, encore que le bail se trouve être exceptionnellement avantageux à raison de la modicité de son fermage.

Les choses ne se passent pas ainsi pour le bail emphytéotique. Ce bail est translatif de propriété. Donc il doit être déclaré.

Quant à la succession du bailleur, il ne peut pas être question d'y comprendre, indépendamment de l'immeuble, l'avantage résultant du bail consenti par le défunt. Ce bail servira seulement à déterminer la valeur de l'immeuble, et la perception sera établie en conséquence.

5° Nous avons déjà dit que les droits litigieux devaient être déclarés. Mais on se contente de les déclarer pour mémoire, quitte à passer une déclaration complémentaire, si l'exercice de ces droits fait entrer ultérieurement un bien ou une valeur dans l'hérédité.

6° Arrêtons-nous ici un moment sur les conséquences que peut avoir au point de vue du droit de mutation la théorie de la propriété apparente.

Aux yeux de la loi fiscale, le propriétaire, c'est la personne au profit de laquelle la propriété est constatée par le titre, fût-il même démontré que la constatation est en désaccord avec la réalité des faits. Il s'ensuit que si le titulaire vient à décéder avant

que le titre ait été rectifié, les valeurs qui en font l'objet doivent être comprises dans la déclaration de la succession.

Voilà pourquoi les héritiers doivent déclarer, le cas échéant :

a. Les créances résultant d'un titre au nom de leur auteur, encore que celui-ci ait laissé un écrit déclarant que les fonds ont été fournis par un tiers ;

b. L'immeuble acquis sous le nom du défunt, bien qu'en réalité l'acquisition ait été faite pour le compte d'une société dont il était membre ;

c. Les rentes, actions, obligations immatriculées au nom du *de cujus*, fût-il même reconnu par un jugement postérieur au décès que le titulaire n'était pas le véritable propriétaire.

En définitive, quand il existe un titre nominatif, il n'est reçu aucune preuve contre et outre son contenu ; et le décès du titulaire produit toujours une mutation.

7° Il n'en est pas nécessairement de même quand il n'existe point de titres nominatifs. Les objets mobiliers et les titres au porteur trouvés en la possession du défunt sont, à la vérité, présumés lui appartenir en vertu de l'axiome : Possession vaut titre. Mais cette règle n'établit qu'une présomption simple, *juris tantum*, susceptible d'être combattue par la preuve contraire. En cette matière, les héritiers seront donc admis à prouver que le *de cujus* n'était

pas propriétaire des titres qu'il détenait, ou dont il avait confié le dépôt à un tiers.

Cette preuve faite, — et elle peut résulter au besoin de papiers domestiques —, on se dispensera d'exiger le droit de mutation par décès.

8° *Quid* s'il s'agit de constructions? Elles sont réputées appartenir au propriétaire du sol si le contraire n'est pas prouvé. A défaut de cette preuve, elles devront figurer dans la déclaration de la succession du propriétaire présumé.

Même solution si les constructions ont été élevées par un fermier, avec stipulation qu'elles appartiennent en fin de bail au propriétaire du sol. Si cette stipulation n'a pas été faite, c'est le droit de nature immobilière possédé par le fermier qui donnerait, en cas de transmission à des héritiers, ouverture à l'impôt.

9° Qu'a-t-on décidé pour les cautionnements des fonctionnaires et officiers publics?

Il faut distinguer : si les deniers des ces cautionnements ont été fournis par le fonctionnaire lui-même, on ne peut douter qu'en cas de décès du titulaire, le cautionnement doive être déclaré comme un bien transmis à ses héritiers.

Il y a eu controverse dans le cas où les deniers du cautionnement ont été avancés par un bailleur de fonds avec réserve du privilège de second ordre. Toutefois on a fini par admettre la même solution

que dans le premier cas. En effet dans cette seconde hypothèse, le bailleur de fonds n'est vis-à-vis de son emprunteur qu'un créancier privilégié et la propriété du cautionnement repose sur la tête du fonctionnaire. Elle sera donc ajoutée à la masse active de sa succession, sans déduction de la charge correspondante. D'autre part, la créance du prêteur devrait également être déclarée au décès de celui-ci.

10° Faudra-t-il comprendre dans la déclaration de la succession les créances saisies-arrêtées ?

On se base sur ce que la saisie-arrêt, tout en faisant obstacle à la disponibilité de la créance, n'enlève pas la propriété de cette créance, d'où l'on conclut que les créances frappées de saisie-arrêt continuent de faire partie de l'actif du saisi et doivent, le cas échéant, être comprises dans la déclaration de la succession.

Quid si la saisie a été validée avant le décès ? Il n'en est plus de même que dans le cas précédent ; et voici pourquoi : Le jugement de validité a pour effet de transporter la propriété de la créance du saisissant. Dès lors cette créance cesse de faire partie du patrimoine du saisi.

11° Comment procédera-t-on s'il s'agit d'immeubles saisis ?

Jusqu'à l'adjudication ces immeubles appartiennent au saisi. On devra donc les déclarer si le décès précède l'adjudication. Après la vente c'est le prix

qui appartient au saisi, et celui-ci n'en perd la propriété que du jour où l'acquéreur de l'immeuble a payé entre les mains des créanciers colloqués. Le droit de mutation sera donc exigé sur la créance du prix de vente si le décès du saisi survient avant le paiement.

12° En ce qui concerne les créances déléguées, puisqu'elles ne cessent d'appartenir au déléguant que du jour où la délégation a été acceptée par le créancier délégataire, il n'y aura pas exemption du droit de mutation si le déléguant décède avant l'acceptation. A défaut d'un acte authentique, la preuve de l'acceptation peut être établie par les circonstances de la cause.

13° Pour les assurances sur la vie, l'exigibilité du droit de mutation par décès est certaine. Elle est réglée par la loi du 21 juin 1875 qui dit : « sont considérés pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession d'un assuré sous la réserve des droits de la communauté, s'il en existe une, les sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par l'assureur, à raison du décès de l'assuré. Les bénéficiaires à titre gratuit des sommes, rentes ou émoluments sont soumis aux droits de mutation suivant la nature de leurs titres et leurs relations avec le défunt, conformément au droit commun. »

14° Qu'arrive-t-il s'il s'agit de sommes versées à

la caisse des consignations ? La question est controversée.

Dans une opinion, on enseigne que la somme déposée appartient au créancier du jour de la consignation et doit être comprise dans la succession si elle s'ouvre postérieurement à cette époque ; et que, malgré les offres faites, la somme offerte aux créanciers dépend de la succession du débiteur si le décès arrive avant le versement effectif à la caisse des dépôts et consignations.

Tel n'est pas cependant l'avis de l'Administration. Pour elle le débiteur n'est irrévocablement libéré que lorsque sa consignation a été acceptée volontairement par le créancier ou reconnue valable par un jugement passé en force de chose jugée. D'après cette opinion, on doit donc comprendre dans la succession du débiteur les sommes consignées, lorsque celui-ci vient à décéder avant l'acceptation volontaire du créancier ou avant que le tribunal ait prononcé la validité de la consignation. Jusque-là, ces sommes ne font point partie du patrimoine du créancier.

15° Voyons maintenant ce qui se passe pour les revenus.

Les fruits naturels non détachés avant le décès ne font pas partie de la succession. Au contraire, les fruits civils, c'est-à-dire l'intérêt des capitaux placés, s'acquièrent jour par jour et s'ajoutent au capital pour

la perception du droit de mutation par décès. Comme le cours de la Bourse comprend les intérêts, il n'y a, en ce qui concerne les valeurs cotées, rien à ajouter au montant de la cote. Toutefois, pour les rentes sur l'État, le coupon se détache quinze jours avant l'échéance des arrérages. Dès lors, si le décès se produit dans l'intervalle, on ajoutera le coupon au cours.

CHAPITRE IV

DES PEINES EN CAS DE RETARD

A quelles peines seront soumis les héritiers, donataires ou légataires d'une succession, s'ils n'ont pas fait dans les délais voulus la déclaration exigée par la loi ?

C'est encore la loi de frimaire qui fixe ces pénalités : « Les héritiers, dit-elle, donataires ou légataires, qui n'auront pas fait, dans les délais prescrits, les déclarations des biens à eux transmis par décès payerait, à titre d'amende, un demi-droit en sus du droit qui sera dû pour la mutation. Les tuteurs et curateurs supporteront personnellement les peines ci-dessus lorsqu'ils auront négligé de passer les déclarations dans les délais. »

Comme nous l'avons dit, la déclaration et le paiement sont deux faits inséparables. C'est ainsi que le paiement non accompagné d'une déclaration n'écarterait pas l'exigibilité du demi-droit sur le complément de droit, et réciproquement la déclaration non accompagnée du paiement serait non avenue.

Il peut se faire que l'héritier ait payé les droits, selon son degré de parenté, sur tout l'actif héréditaire. Dans ce cas, les légataires d'un degré plus éloigné ne seront plus débiteurs que du complément ; sinon, à défaut de déclaration dans le délai, ils encourraient le demi-droit en sus sur ce complément.

Il y a un cas que la loi n'a pas prévu, c'est celui de la fausse déclaration du degré de parenté. Par exception, cette fausse déclaration n'entraîne aucune pénalité.

Le demi-droit en sus revêt un caractère particulier qu'il importe de signaler. Il constitue une peine personnelle à celui qui l'a encourue, et cette peine s'éteint par la mort du contrevenant. D'où cette conséquence que ses successeurs n'en sont point tenus. Nous reparlerons plus loin de cette pénalité.

CHAPITRE V

DE L'ÉVALUATION DES BIENS A DÉCLARER

Le mode d'évaluation varie selon la nature des biens transmis. Nous les examinerons successivement.

I. *Titres et valeurs*. — Commençons par dire un mot des valeurs cotées à la Bourse. Il n'existe pas de texte prescrivant d'une manière générale de liquider le droit d'après le cours de la Bourse pour toutes les valeurs cotées. La loi du 18 mai 1850 a cependant introduit ce mode d'évaluation pour les rentes sur l'État, pour les fonds publics et les actions des compagnies ou sociétés industrielles et financières étrangères dépendant d'une succession régie par la loi française. Elle détermine le capital imposable par le cours moyen au jour de la transmission.

La loi du 13 mai 1863 a ensuite étendu la loi de 1850 aux obligations des sociétés. Enfin la loi du 23 août 1871 a généralisé la règle pour toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient.

Ces textes s'appliquent-ils aux actions et obligations des sociétés françaises? Non ; mais par analogie on devait nécessairement être conduit à appli-

quer à ces titres les règles législatives édictées pour les titres similaires étrangers. Il semble en effet que la pratique soit fixée dans ce sens, et au cas où les parties substitueraient au cours coté une évaluation arbitraire et préjudiciable au Trésor, l'Administration aurait la faculté d'obtenir des tribunaux le redressement des déclarations d'après les bases fournies par la cote officielle.

Il faut cependant faire la remarque qu'il y a lieu de déduire du cours coté la portion non encore versée sur les titres.

S'il s'agit de titres non cotés, il n'y a d'autre base de perception que la déclaration estimative des parties.

Pour les créances à terme, c'est le capital exprimé dans le titre qui forme la matière imposable et non la valeur effective inférieure ou supérieure au capital nominal.

En ce qui concerne les rentes sur particuliers, il faut distinguer. Si la rente a été créée moyennant l'aliénation d'un capital, c'est en prenant pour base ce capital qu'on liquide le droit de mutation par décès. Si la rente a été créée sans expression de capital, on calcule le droit sur un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle et de dix fois la rente viagère.

II *Des meubles par nature.* — La loi de frimaire ordonne que les meubles soient évalués article par article dans un état certifié par les parties, s'il n'a

pas été fait un inventaire par un officier public.

Sur ce point la loi de frimaire a été complétée par la loi du 21 juin 1875 qui dit que : « La valeur de
« la propriété et de l'usufruit des biens meubles est
« déterminée pour la liquidation et le paiement du
« droit de mutation par décès ;

« 1° Par l'estimation contenue dans les inven-
« taires ou autres actes passés dans les deux années
« du décès ;

« 2° Par le prix exprimé dans les actes de vente,
« lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les
« deux années qui suivent le décès. Cette disposi-
« tion s'applique aux objets inventoriés et estimés
« conformément au § 1^{er} et dont l'évaluation serait
« inférieure au prix de la vente ;

« 3° Enfin à défaut d'inventaires, d'actes de
« vente ou autres, par la déclaration faite confor-
« mément à la loi de frimaire. »

Ces dispositions, comme on le voit, sont destinées à assurer plus efficacement la perception de l'impôt sur la valeur réelle des objets mobiliers. En effet, la jurisprudence, notamment, en matière d'objets d'art, déclarait suffisante la perception liquidée sur le montant de la prise de l'inventaire, quel que fût l'écart existant entre cette estimation et le produit de la vente publique. Avec les dispositions de la loi de 1875, il ne paraît pas possible de maintenir pareille doctrine.

Comment se fait l'évaluation lorsque la propriété d'un objet mobilier est démembrée en nue propriété et en usufruit ?

Au premier abord il semblerait que chacun de ces deux démembrements ne devrait être imposé que sur sa valeur propre, à l'occasion de la transmission qui a pour effet de scinder la pleine propriété. Mais tel n'est pas le système adopté par le législateur. En ce qui concerne l'usufruit transmis par décès, la loi de frimaire en fixe bien l'évaluation à la moitié de la valeur entière de l'objet. Mais indépendamment du droit à la charge de l'usufruitier sur cette moitié, l'héritier de la nue propriété est tenu d'acquitter l'impôt sur la valeur entière. Il paye donc par avance sur la jouissance qu'il est éventuellement appelé à joindre à la nue propriété lorsque l'usufruit s'éteindra. Aussi la loi le dispense-t-elle d'acquitter un nouveau droit au moment où la réunion s'opèrera. C'est ce que la loi de frimaire exprime d'autre part : « Il ne sera rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété, lorsque le droit aura été acquitté sur la valeur entière de la propriété. »

Cette disposition ne se rapporte explicitement, il est vrai, qu'aux immeubles. Mais comme la loi de 1850 a établi les mêmes quotités pour les meubles et pour les immeubles (ce que ne faisait pas la loi de frimaire), actuellement le régime est uniforme

pour les transmissions d'usufruit et de nue propriété qu'il s'agisse de meubles ou d'immeubles.

III. *Des immeubles.* — Les textes à appliquer en cette matière sont les suivants :

Loi de frimaire : « La valeur de la propriété, de
« l'usufruit et de la jouissance des immeubles est
« déterminée : 1° pour les transmissions qui s'effec-
« tuent par décès, par l'évaluation qui sera faite
« et portée à vingt fois le produit des biens, ou le
« prix des baux courants, sans distraction des
« charges. Il ne sera rien dû pour la réunion de
« l'usufruit à la propriété lorsque le droit d'enregis-
« trement aura été acquitté sur la valeur entière de
« la propriété ; 2° pour les transmissions d'usufruit
« seulement, par l'évaluation qui en sera portée à
« dix fois le produit des biens, ou le prix des baux
« courants, aussi sans distraction des charges.
« Lorsque l'usufruitier qui aura acquitté le droit
« pour son usufruit acquerra la nue propriété, il
« payera le droit sur sa valeur, sans qu'il y ait lieu
« de joindre celle de l'usufruit.

A ces dispositions de la loi de frimaire, la loi du 21 juin 1875 est venue ajouter la suivante : « Dans
« tous les cas où conformément à l'article 15 de la
« loi du 22 frimaire an VII, le revenu doit être mul-
« tiplié par 20 et par 10, il sera à l'avenir multi-
« plié par 25 et par 12 1/2. Cette disposition ne
« s'appliquera qu'aux immeubles ruraux. »

Ces dispositions s'appliquent-elles à tous les immeubles?

Le mode d'évaluation par la capitalisation du revenu s'applique tant aux immeubles par nature qu'aux immeubles par destination et aux immeubles par détermination de la loi. Ainsi les actions immobilisées de la Banque de France devront être évaluées d'après leur revenu au denier vingt quoi'elles soient cotées en capital à la Bourse.

Quant aux immeubles par destination, attachés au fonds à l'exploitation duquel ils sont affectés, ils ne peuvent être déclarés pour un revenu particulier. Ils forment l'un des éléments de l'immeuble considéré dans son ensemble; en sorte que le revenu total de la propriété représente aussi bien l'accessoire que le principal. Mais s'il était reconnu que les choses annexées à l'immeuble ont conservé leur caractère mobilier, elles devraient être déclarées distinctement d'après leur valeur en capital.

La loi de frimaire, on l'a vu, indique pour les transmissions d'immeubles deux modes de détermination du revenu : l'évaluation ou le prix des baux courants. Mais ni les parties, ni le Trésor n'ont la faculté d'opter entre ces deux modes. L'évaluation n'est admise qu'à défaut soit de baux courants, soit d'autres actes qui puissent faire connaître le véritable revenu.

En tout état de cause, le bail courant doit être préféré ; et les tribunaux ne pourraient l'écarter sous le prétexte que le prix hors de proportion avec le revenu normal, en a été surelevé par suite de circonstances exceptionnelles. Par réciprocité et sauf le cas de fraude ou de dol, l'administration ne peut établir par expertise que le prix du bail courant est inférieur au revenu réel.

Quant aux locations verbales, elles peuvent être invoquées par l'administration, lorsqu'elles lui paraissent établir avec certitude le revenu réel, mais les parties ne sont pas recevables à s'en prévaloir contre le gré de l'administration, qui conserve la faculté de requérir l'expertise, malgré l'existence de ces locations.

Pour les baux dont le prix est payable en nature, ainsi que pour les baux à portions de fruits, la conversion des fermages en argent doit être établie suivant les règles que voici : Si le bail est stipulé payable en nature, il en est fait une évaluation d'après le cours de la valeur des grains ou autres denrées pendant une année moyenne, selon les mercuriales du marché le plus voisin. On fixe l'année moyenne d'après les quatorze dernières années antérieures à celles de l'ouverture du droit ; on retranche les deux plus fortes et les deux plus faibles ; l'année moyenne est établie sur les dix années restantes.

Ce n'est qu'à défaut de baux courants que les

parties évaluent elles-mêmes le revenu des biens à déclarer, sous le contrôle de l'Administration. Ce contrôle s'exerce au moyen de l'expertise.

On doit remarquer que la base de l'impôt c'est le revenu sans distraction des charges, c'est-à-dire le revenu brut. Aucune des charges annuelles pesant sur le revenu, telles que les contributions, les assurances, etc..., ne peut donc être déduite. Mais cette observation ne s'applique pas aux frais de culture qui constituent le salaire de l'exploitant. La rente de la terre ne s'entend que de ce qui revient au propriétaire en représentation de son capital immobilier et non de la part correspondante au travail du cultivateur.

On a vu que la loi de frimaire avait institué un taux de capitalisation unique pour toute espèce d'immeubles. C'était le denier vingt pour la propriété et dix pour l'usufruit. L'application uniforme de ce multiplicateur produisait une inégalité en faveur des propriétés rurales dont le revenu ne dépasse guère 2 1/2 ou 3 o/o, et qui supportaient par conséquent l'impôt sur un capital inférieur à leur valeur vénale. Afin de remédier à cette situation, la loi du 21 juin 1875 a porté le coefficient, en ce qui concerne les immeubles ruraux, à 25 pour la propriété et 12 1/2 pour l'usufruit.

Quels seront les règles que l'on devra appliquer

pour distinguer les immeubles ruraux des autres?

Le rapporteur de la loi de 1875 a pris soin de nous les tracer. Les voici :

« C'est la nature et non la situation du fonds qui
« doit être considérée pour savoir s'il est rural ou
« urbain. Le caractère de l'immeuble se détermine
« par sa principale destination. Est urbain l'im-
« meuble principalement affecté à l'habitation ou à
« un usage soit industriel, soit commercial. Est
« rural, l'immeuble principalement affecté à la pro-
« duction des récoltes agricoles, à la production des
« fruits naturels ou artificiels, prairie, terre labou-
« rable ou vignoble ».

On sait qu'en matière de meubles, l'usufruit est évalué à la moitié de la valeur entière. La même règle existe en matière immobilière. Le légataire de l'usufruit immobilier acquitte l'impôt sur le revenu capitalisé par 10 ou par 12 1/2 selon la distinction indiquée plus haut, à moins que le terme de l'usufruit soit moindre de dix ans. Dans ce cas on multiplie le revenu par le nombre d'années assignées à la durée de la jouissance, sauf, s'il s'agit d'immeubles ruraux à majorer d'un quart le produit obtenu.

Indépendamment du droit à la charge de l'usufruitier, l'héritier de la nue propriété des immeubles acquitte l'impôt comme s'il recueillait la valeur entière. En ce qui le concerne, le revenu sera donc

capitalisé par 20 ou par 25. Moyennant ce paiement, qui représente pour moitié une anticipation sur l'impôt afférent à la jouissance qui reviendra ultérieurement à son propriétaire, il ne sera plus rien dû au moment de la réunion ou de la reconstitution de la pleine propriété.

Qu'arrivera-t-il si des transmissions de la nue-propiété sont opérées pendant la durée de l'usufruit ?

Ces transmissions ne seront frappées que sur la valeur réelle du démembrement, sans y ajouter la valeur de l'usufruit. On en obtiendra le capital en multipliant le revenu par le coefficient de 10 ou 12 1/2.

Il en sera de même si la nue propriété advient ultérieurement à l'usufruitier.

Comme on le voit l'analogie est complète entre les meubles et les immeubles pour les transmissions de nue propriété comme pour celles d'usufruit.

Nous verrons plus loin lorsque nous examinerons les réformes, proposées, que ce mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit est critiqué avec juste raison.

CHAPITRE VI

DE LA LIQUIDATION DES DROITS

S'il appartient aux parties de fournir tous les éléments de la déclaration de succession, c'est au receveur de l'enregistrement seul qu'incombe le soin de liquider les droits qui lui paraissent exigibles et qui doivent être immédiatement acquittés, sauf la faculté réservée au contribuable de se pourvoir en restitution.

En règle générale, la liquidation doit être établie en tenant compte des règles légales sur la dévolution des successions, notamment en ce qui concerne la quotité disponible et les réserves.

Toutefois le receveur n'a pas le droit de réduire d'office les libéralités au disponible. Ces libéralités peuvent en effet être volontairement exécutées quoique excessives ; et dès lors la perception des droits qui en dépendent est justifiée. Mais si les parties font connaître leur volonté de ramener les dispositions testamentaires aux limites de la quotité disponible, les droits seront liquidés en conséquence.

Examinons si le partage a une influence sur la liquidation des droits, et voyons ce qui se passe en cas de partage inférieur à la déclaration.

On sait qu'aux termes de l'art. 883 Code civil,

chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession. Cette conséquence légale constitue ce qu'on appelle le caractère déclaratif du partage. La loi fiscale l'admet lorsque le partage est pur et simple, c'est-à-dire sans soulte. Elle la repousse lorsque les lots étant inégaux, il se produit une transmission à titre onéreux en faveur du copartageant loti au delà de sa part virile.

Si on s'en tient à cette distinction, le partage déclaratif doit seul servir de base à la liquidation des droits de succession, puisque seul il produit, au yeux de la législation fiscale, cet effet déclaratif en vertu duquel les copartageants sont réputés avoir hérité directement de la part que leur attribue le partage.

On voit les conséquences importantes de cette règle, au point de vue de la perception, lorsque le partage attribue la nue propriété à l'un des héritiers et l'usufruit à l'autre. Dans ce cas, le droit devra être payé par l'usufruitier sur la moitié de la valeur et par le nu propriétaire sur la valeur totale. En d'autres termes, par l'effet du partage, le droit de mutation portera sur une fois et demie la valeur de l'héritage.

Nous avons dit que la soulte ne pouvait servir de base à la déclaration. Mais comment doit être entendue cette règle ?

Il faut l'entendre en ce sens que l'héritier qui reçoit la soulte ne peut pas la comprendre dans la déclaration comme lui étant échue directement du chef du *de cujus*. Il est tenu de déclarer en nature la portion de bien dont la soulte est le prix.

Le partage postérieur à la déclaration produit-il les mêmes effets que le partage antérieur ?

La jurisprudence décide que le partage postérieur à la déclaration de succession doit également servir de base à la liquidation de l'impôt.

Par une autorisation singulière, l'Administration peut réclamer les suppléments de droit qui résulteraient de la dévolution héréditaire établie par le partage ; mais si inversement, les conséquences de cet acte font ressortir des droits inférieurs à ceux perçus sur la déclaration, aucune restitution ne peut être ordonnée. On allègue que la loi de frimaire s'y oppose. Ne serait-ce pas là une raison de plus de rajeunir une législation déjà vieille de près d'un siècle ?

Enfin on a vu d'autre part que les reprises matrimoniales des époux exercent une influence sur la détermination de la masse imposable soit pour l'augmenter soit pour l'amoindrir. Ajoutons ici que le receveur est fondé à exiger la justification des reprises ou des récompenses dont les contribuables entendent se prévaloir pour diminuer l'actif héréditaire. Comme la loi reste muette à l'égard du mode

de justification, ce mode est laissé à l'appréciation des agents sous le contrôle des tribunaux.

On admet cependant dans la pratique que les héritiers ne sont point tenus de représenter les titres qu'ils invoquent si ces titres sont enregistrés. L'énonciation des documents avec l'indication de la date de l'enregistrement ou la date seule des titres lorsqu'ils sont authentiques, permet à l'administration d'exercer ses vérifications ultérieures. On ne saurait exiger davantage. A défaut de titres, les papiers domestiques, officieusement communiqués, pourraient être acceptés comme probants.

CHAPITRE VII

DU PAIEMENT DES DROITS

Nous avons déjà dit que les héritiers donataires ou légataires sont tenus au paiement des droits de mutation par décès.

Mais en dehors d'eux il faut encore citer comme tenus au paiement des droits le tuteur, le curateur, l'administrateur, l'exécuteur testamentaire, et le mari au nom de la femme mariée. La loi de frimaire déclare les cohéritiers solidaires pour le paiement des droits (art. 32).

Cette disposition nécessite une remarque. Comme elle vient immédiatement après le premier paragraphe qui impose l'obligation du paiement aux héritiers, donataires et légataires, tandis que la solidarité n'est exprimée que pour les cohéritiers, on doit en conclure que la solidarité n'existe point avec les héritiers légitimes, les donataires ou légataires dont le deuxième paragraphe de la loi ne parle pas. En vertu de cette solidarité, chacun des codébiteurs peut être contraint pour la totalité de la dette, et le paiement fait par un seul libère les autres. Mais ce n'est pas tout.

Le troisième paragraphe de l'art. 32 (loi de frimaire) accorde en outre au Trésor une action sur les revenus des biens à déclarer en quelques mains qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il serait nécessaire de poursuivre le recouvrement.

De ce que le texte ne parle que des revenus, il faut conclure que l'Administration n'exerce, à l'encontre des créanciers de l'hérédité, aucune action privilégiée sur les capitaux. Mais ainsi restreinte aux produits des capitaux, l'action du Trésor est un véritable privilège venant immédiatement après les frais de justice, les impôts fonciers de l'année échue et de l'année courante, et les droits et amendes de timbre.

Le privilège du Trésor s'étend-il aux revenus acquis avant le décès ? Non, ces revenus font partie de

la masse active de la succession et forment à ce titre le gage commun de tous les créanciers. Par conséquent le Trésor n'a, en ce qui le concerne, aucun droit de préférence. Par contre, son privilège s'exerce sur les revenus produits postérieurement à l'ouverture de la succession, aussi longtemps que les biens restent en la possession du redevable ou de ses représentants. Mais il prend fin quand les biens ont passé aux mains d'un tiers acquéreur, comme le décide un avis du Conseil d'Etat du 21 décembre 1810, avis qui a force de loi.

Toutefois si le privilège ne peut plus être exercé sur les revenus des biens entre les mains du tiers acquéreur, les intérêts du prix dont celui-ci est débiteur formeront désormais le gage de la nation. Et cependant les intérêts eux-mêmes seront immobilisés au profit des créanciers et soustraits au privilège, à partir du jour où le créancier fait à l'acquéreur sommation de payer ou de délaisser, ou du jour où l'acquéreur, prenant les devants, notifie son acquisition aux créanciers pour provoquer la surenchère et la purge.

D'ailleurs, l'immobilisation des intérêts et du prix n'a lieu qu'en matière de vente volontaire. En cas d'expropriation forcée l'immobilisation des fruits naturels ou civil se produit dès la transcription de la saisie, c'est-à-dire avant la vente et avant qu'il existe un prix productif d'intérêts.

Qu'arrivera-t-il si, malgré l'exercice de son privilège, le Trésor n'a pu se faire désintéresser ? Lui restera-t-il une autre action ? Oui, il lui restera une action en concours avec les créanciers chirographaires du défunt et une action personnelle sur les biens de l'héritier. Tels sont en résumé les effets du privilège du Trésor en matière de mutation par décès. Quant à ses applications, qu'il nous suffise de dire que l'une des plus efficaces consiste à saisir les revenus entre les mains de l'usufruitier pour obtenir le paiement des droits dûs par le nu propriétaire. On agira au besoin contre l'usufruitier par voie d'action en reddition de compte.

CHAPITRE VIII

DES CONTRAVENTIONS DANS LES DÉCLARATIONS DE SUCCESSION

§ 1. — Des pénalités.

Nous avons déjà dit que la peine en cas de retard pour la déclaration à faire dans les délais prescrits était d'un demi droit en sus du droit fixé pour la mutation. Nous n'y reviendrons pas. Mais il y a

d'autres cas qu'il nous faut examiner, notamment ceux d'omissions dans les déclarations.

Article 1^{er}. *Qu'arrive-il quand il y a omission ?* — C'est l'art. 39 de la loi de frimaire qui sanctionne l'obligation de déclarer tous les biens dépendant de l'hérédité. Il est conçu en ces termes : « La peine
« pour les omissions, qui seront reconnues avoir
« été faites dans les déclarations, sera d'un droit
« en sus de celui qui se trouvera dû pour les objets
« omis. Les tuteurs et curateurs supporteront per-
« sonnellement cette peine lorsqu'ils auront faits des
« des omissions ».

Le droit en sus a le caractère d'une pénalité personnelle qui s'évanouit avec le décès du contrevenant, à moins qu'elle n'ait été prononcée par jugement avant décès. Jamais il ne peut excéder le préjudice causé au Trésor c'est-à-dire qu'il ne se liquide que sur le supplément de droit simple résultant du fait de l'omission.

Article 2. *Quand y a-t-il omission ?* — Toutes les fois qu'on n'a pas compris dans une déclaration tous les biens qu'elle devait comprendre ; bref c'est la reticence frauduleuse de la part de l'héritier qui constitue l'omission. Du moment donc que l'Administration a été mise en mesure par la déclaration de l'héritier, non seulement d'établir une perception régulière mais encore de contredire une opinion erronée qui pourrait être émise par l'héritier

il ne peut y avoir omission dans le sens de la loi. Ce que la loi veut punir, c'est la fraude et non l'erreur. Or lorsque l'héritier n'a rien dissimulé, lorsqu'il a énoncé les faits dans leur exactitude, c'est à l'administration de les contredire lors de la déclaration ou dans le délai fixé par la loi, par la demande d'un supplément de droits.

A. Il y a omission, lorsqu'au lieu de déclarer des titres d'une certaine nature, les héritiers déclarent des titres d'une autre nature formant un capital moins élevé et par conséquent sujets à un droit moins fort.

Il y a omission également lorsque les héritiers, au lieu de déclarer un immeuble dépendant pour partie de la succession, déclarent la part du défunt dans le prix de la vente de cet immeuble, consentie postérieurement au décès, et la somme représentative des droits du défunt dans une société de fait en participation existant entre une autre personne et le défunt pour la mise en valeur de l'immeuble et sa revente.

Dans ces deux hypothèses, on a déclaré des biens à la place d'autres et l'on est passible du droit en sus.

B. L'erreur de contenance peut aussi donner lieu à une contravention. En effet, il y a omission lorsqu'un immeuble est déclaré pour une contenance inférieure à sa contenance véritable et pour un

revenu inférieur à celui de sa contenance déclarée. De même lorsqu'on attribue au défunt dans un immeuble une quotité inférieure à sa quotité réelle. Cependant l'insuffisance commise dans l'indication de la contenance des immeubles déclarés, ne constitue pas par elle-même une omission ; car le revenu de l'immeuble est évalué en bloc et non pour chaque unité de contenance. Lorsqu'il n'y a pas insuffisance de revenu, l'insuffisance de contenance d'un immeuble ne constitue pas une omission passible de pénalités édictées par la loi.

C. Y a-t-il omission lorsqu'on n'a pas déclaré des biens sans valeur ?

Le tribunal civil de Saint-Jean de Maurienne par un arrêt du 14 juin 1878 répond qu'un immeuble ayant toujours une valeur quelconque, l'omission d'un immeuble est passible du droit en sus, même si les héritiers déclarent qu'il n'a aucune valeur.

D. L'erreur dans les droits des parties ou du défunt peut-elle constituer une omission ?

Oui, et c'est ce qui arrive lorsque les parties ont déclaré qu'un legs fait au profit de l'époux survivant et excédant la quotité disponible est réduit de moitié en usufruit, alors qu'en réalité il est réduit à un quart en propriété, et un quart en usufruit, et que des droits plus élevés sont exigibles de ce chef.

Il résulte également de la déclaration de suc-

cession une omission passible du droit en sus, lorsqu'un des tuteurs voulant confirmer la donation de l'usufruit de sa succession faite au profit du conjoint survivant par son contrat de mariage, déclare qu'en cas des contestations ce conjoint aura droit à un quart en propriété et un quart en usufruit de la succession, et qu'après que les droits de succession ont été acquittés sur cette dernière quotité, l'héritier consent à l'exécution du testament en ce qui concerne la totalité de l'usufruit légué.

Au contraire, le fait de comprendre, dans la déclaration de succession du mari, le prix de vente d'un office parmi les valeurs de la communauté au lieu de le déclarer comme propre au mari ne constitue pas une omission mais une erreur de perception non passible du droit en sus. C'est ainsi que l'a décidé le 11 décembre 1885, le tribunal civil de Lille.

Il y a encore omission lorsqu'un immeuble propre au mari a été considéré dans la déclaration de succession, sur les indications des héritiers, comme un acquet de communauté; ou bien si un immeuble lui appartenant en entier a été déclaré comme dépendant pour la nue propriété seulement de sa succession. Il y a également omission, lorsque dans la déclaration de succession et conformément aux énonciations d'un acte de liquidation, une somme donnée conjointement par les deux époux et imputable sur leurs

deux successions a été indiquée par les héritiers comme étant imputable en entier sur la succession du prémourant.

De même lorsque le légataire universel dissimule le terme apposé à un legs particulier, si ce terme est reporté au décès du légataire universel et constitue un legs en usufruit au profit de ce dernier.

Enfin le legs d'une somme, payable sans intérêts lors du décès du légataire universel, constituant un legs d'usufruit au profit de ce dernier, le légataire universel qui en déclarant le legs de la somme au profit du légataire particulier, n'indique pas qu'il est payable sans intérêts, commet une omission d'usufruit passible du droit en sus.

E. Passons à l'omission visant les biens non déclarés. Quelques exemples suffiront. Ainsi le droit en sus sera exigible pour cause d'omission, lorsque l'époux survivant négligera de comprendre dans la déclaration de succession, portant sur le legs qui lui aura été fait par son conjoint, la réversion contenue dans un partage anticipé de l'usufruit des biens propres à celui-ci.

Il y a également omission passible du droit en sus et non pas simple retard puni seulement d'un demi-droit en sus, lorsqu'un legs portant sur une quote part de la succession (dans l'espèce un legs en usufruit) n'est déclaré que pour le mobilier, si les im-

meubles non mentionnés dans la déclaration de succession, parce qu'ils avaient été attribués aux héritiers, l'avaient été à charge par ceux-ci de payer le passif (Cass., 4 déc. 1889).

Dans un arrêt du 22 juillet 1891, la Cour de Cassation a encore déclaré qu'il y avait omission lorsque les héritiers ne comprennent pas dans la succession certains biens par suite d'une fausse interprétation de testament, par exemple, parce qu'ils n'ont pas mis au nombre des biens composant la succession de leur auteur, légataire universel d'un tiers prédécédé, le legs fait par ce dernier à un légataire incapable avec la clause que tous les legs non recueillis par les légataires seraient attribués au légataire universel ; et il importe peu que par une fausse interprétation du testament les héritiers du légataire universel aient cru que ces biens ne lui avaient pas été dévolus.

Enfin par un second arrêt du même jour la Cour de cassation a décidé que l'omission de biens appartenant au défunt comme légataire universel d'un tiers existe, même si la déclaration de succession du défunt se réfère au testament du tiers et à l'inventaire dressé après son décès, sans que ces actes aient été produits et soumis au receveur lors de la déclaration.

F. Il peut y avoir omission également en matière de reprises. Ainsi lorsque les parties ont affirmé dans

une déclaration de succession que la communauté était absorbée par les reprises de l'époux survivant et par conséquent que le défunt n'avait rien à y prétendre ; si plus tard la Régie parvient à établir que cette imputation n'a pas été faite, il y a omission passible du droit en sus, au moins lorsque l'acte d'où résulte ce fait est antérieur à la déclaration de succession.

Cela a lieu, par exemple, si dans un acte de partage anticipé, l'époux survivant fait donation à ses enfants de sa moitié dans la communauté, et que les enfants s'y déclarent propriétaires de l'autre moitié, comme héritiers de l'époux prédécédé et se partagent ensuite le tout tant en cette dernière qualité que comme donataires de l'époux survivant.

G. Nous terminerons cette série d'exemples d'omission, en en citant encore un visant l'omission dans une déclaration faite après accroissement. Le voici : L'héritier, qui bénéficie d'une renonciation par accroissement et impute sur les droits qu'il a à payer ceux qui ont été payés par le renonçant, est passible des peines attachées à l'omission faite par ce dernier, quand il ne l'a pas réparée dans sa propre déclaration. Car il s'approprie la première déclaration ; mais ces peines ne sont dues qu'à partir du jour où doit être faite la déclaration relative aux biens accrus.

Si l'héritier commet une omission dans sa déclara-

ration, il ne peut imputer sur le droit en sus la somme perçue en trop, à cause de la différence entre les degrés de parenté, lors de la déclaration du renonçant, puisque les droits payés par le renonçant s'imputent non sur les droits entiers dus par l'héritier définitif, mais sur les droits afférents aux valeurs déjà assujetties à l'impôt.

Article 3. — *Comment se prouvent les omissions.*

— L'Administration n'est pas autorisée à prouver les omissions par la preuve testimoniale, par l'enquête, par la délation du serment, ni par l'interrogatoire sur faits et articles.

Cela résulte en effet d'un arrêt du 20 février 1860 qui dit : « Il n'a pas été dans l'intention de la loi, pas plus qu'il n'est dans son texte, de permettre à la régie de se livrer à des recherches des forces mobilières de successions par voie d'enquêtes, et de pénétrer ainsi dans l'intérieur et le secret des familles à l'aide de preuves testimoniales toujours dangereuses et de nature à y jeter l'inquiétude et le trouble. »

Ces modes de preuves étant écartés, il reste la faculté de recourir aux actes émanés des parties elles-mêmes ou à tous autres actes et faits constants au procès, et qui leur seraient opposables, tels que partages, transactions, inventaires, liquidations, répertoires de notaire et autres actes soumis à des formalités analogues. On peut encore recourir à l'aveu,

à la preuve littérale et aux présomptions graves, précises et concordantes.

C'est ainsi que l'Administration applique quotidiennement la présomption en matière d'omission de créances. Tant que le terme d'exigibilité n'est pas échu, la créance est réputée impayée et doit par conséquent figurer dans la déclaration de la succession du créancier décédé avant l'échéance du terme, à moins que les héritiers ne rapportent la preuve contraire, au besoin au moyen des registres et papiers domestiques.

Article 4. — Il peut y avoir aussi matière à contravention lorsqu'il y a *insuffisance de perception*. Nous allons examiner alors dans quels cas la pénalité, c'est-à-dire le paiement du droit en sus, s'applique ou ne s'applique pas.

Il y a insuffisance de perception dans toutes les hypothèses où tous les éléments de la perception ayant été exactement indiqués au receveur de l'enregistrement, celui-ci n'a pas perçu la totalité des droits exigibles, c'est-à-dire où l'erreur dans la perception est imputable à la faute du receveur. Dans ce cas, aucune pénalité ne pouvait être raisonnablement infligée aux parties. Aussi l'art. 39 de la loi de frimaire, en indiquant les peines dues pour les contraventions relatives aux déclarations de succession, ne fait-il aucune mention de cette hypothèse,

mais seulement de l'insuffisance d'évaluation imputable aux héritiers. Dans cette dernière hypothèse le droit en sus est dû. Il n'est pas inutile de rappeler à ce propos quelques espèces particulières qui présentent de l'intérêt.

A. *Valeurs indiquées mais non déclarées.* — Il n'y a pas omission, mais insuffisance de perception imputable au receveur, lorsque la déclaration de succession indique comme ne faisant pas partie de la succession des valeurs qui aux yeux de l'impôt en font partie; car le receveur peut exiger le paiement du droit de mutation par décès sur ces valeurs. Ainsi lorsqu'un héritier déclare que les valeurs nominatives inscrites au nom du défunt appartenaient à l'héritier lui-même qui avait été obligé de les mettre au nom du défunt pour échapper aux suites d'une confiscation prononcée contre lui, et que les droits n'ont pas été perçus sur ces valeurs, malgré la théorie de la propriété apparente, il n'est pas dû de droit en sus.

De même le droit en sus n'est pas dû si le receveur n'a pas pris pour base de la déclaration de succession le partage antérieur, quoique l'acte de ce partage ait été représenté.

Il en est autrement dans le cas contraire, lorsque l'acte de partage n'a pas été représenté; et il a été décidé qu'il y avait omission bien que le partage, qui présentait réellement ce caractère, ait été à tort consi-

déré comme échange lors de l'enregistrement et que ce fait ait induit les héritiers en erreur.

Enfin il y a encore simple insuffisance d'évaluation en ce qui concerne les droits exigibles, si, par suite d'une erreur commise par le receveur qui s'est conformé à une déclaration des parties, une rente dépendant de la succession et comprise dans l'apport fait par le défunt lors de son mariage n'est comptée que comme appartenant au défunt pour moitié.

B. Créances irrécouvrables. — Si l'on admet avec la jurisprudence que la renonciation à une créance ou la déclaration d'impossibilité de recouvrement n'est pas un droit pour les successeurs et n'est qu'une faveur à eux accordée par la régie, le paiement de cette créance, total ou partiel, ne permet à la régie d'exiger que le droit simple et non le droit en sus.

En effet, aucun bien ne rentre dans l'hérédité, puisque la créance en a toujours fait partie; il n'y a pas non plus d'omission puisque la créance a été déclarée. Il n'y a pas, enfin, insuffisance d'estimation imputable aux parties puisque la créance a été comprise dans la déclaration de succession pour sa valeur intégrale. Il n'y a qu'une insuffisance de perception imputable au receveur, puisque ce dernier avait le droit de percevoir immédiatement les droits qui sont actuellement réclamés.

C. Omissions de coupons détachés. — L'omission

d'un coupon détaché, dans la déclaration de succession, n'est pas passible du droit en sus et doit être considérée comme une insuffisance d'évaluation. C'est, en effet, au receveur qu'il appartient, le cas échéant, de tenir compte du détachement du coupon, puisque l'addition du coupon dépend de l'époque du décès. Le contraire est cependant admis par la régie, parce que les héritiers doivent être responsables de l'omission d'un coupon qui pourrait appartenir à un usufruitier ou à un tiers quelconque et par conséquent n'être pas compris dans la déclaration de succession.

D. *Interprétation inexacte de testament.* — Il y a insuffisance de perception lorsque les droits exigibles sur un legs n'ont pas été perçus en entier par suite d'une interprétation inexacte présentée par le légataire et acceptée par le receveur.

De même lorsqu'un legs excédant la quotité disponible ayant été compris dans la déclaration de succession, le revenu a réduit d'office ce legs à la quotité disponible, et qu'en réalité le legs a été exécuté en entier par les héritiers.

Encore simple insuffisance de perception, lorsque le légataire universel mentionne les valeurs dont il y a lieu de faire le rapport fictif à la masse et que le receveur conformément à l'avis du légataire universel néglige à tort le rapport fictif.

Par contre, il y aurait omission, ce qui entraîne-

rait la perception du droit en sus, si le légataire omettait de mentionner le rapport fictif.

E. *Erreur de calcul*. — Il y a simple insuffisance de perception lorsqu'une partie des droits n'a pas été payée par suite d'une erreur de calcul commise dans l'inventaire représenté au receveur. A plus forte raison aucune pénalité n'est exigible, si le supplément de droits de mutation par décès est exigible par suite d'une erreur du receveur, qui a fait une fausse liquidation des droits ; car il est maître de sa liquidation et toute inexactitude de ce genre lui est imputable.

Par contre il y a omission quand les parties affirment l'existence d'une assurance sur la vie sans fournir sur sa valeur des explications assez nettes pour que les droits puissent être calculés.

Mais il y a simplement insuffisance de perception si l'assurance a été déclarée, et si les parties lui ont attribué un caractère accepté par le receveur et donnant lieu à des droits moins importants que ceux qui étaient réellement exigibles. Le receveur, maître de sa perception, pouvait en effet ne pas accepter cette manière de procéder.

F. *Déclaration contraire à l'état estimatif du mobilier*. — Il y a simple insuffisance de perception quand une créance n'a été déclarée que pour partie, alors que cette créance était indiquée pour un montant total, dans l'état estimatif du mobilier.

On ne peut objecter que la créance ne doit pas être comprise dans l'état estimatif du mobilier.

Il en serait également si la créance comprise dans l'état du mobilier n'avait pas été déclarée du tout. De même, une valeur quelconque non déclarée ne donne pas lieu aux peines de l'omission, lorsqu'elle est mentionnée dans l'inventaire représenté au receveur. La situation est identique à celle qui existe en cas de représentation d'un acte de partage antérieur à la déclaration de succession. La présentation de l'inventaire par les parties prouve chez elles l'intention d'acquitter les droits sur toutes les valeurs qui y sont comprises. Il en est ainsi, à plus forte raison, si les parties ont expressément déclaré qu'elles entendaient prendre cet inventaire pour base de la déclaration de succession.

Par exemple le droit en sus serait dû, toujours comme en matière de partage antérieur à la déclaration de succession, si l'inventaire était simplement mentionné sans être représenté au receveur. Il en serait de même pour tous les autres documents mentionnant l'existence de valeurs, lesquels seraient simplement indiqués et non représentés.

G. *Reprises non justifiées.* — Il y a simple insuffisance de perception lorsque le receveur a admis la déduction de reprises ou de récompenses non suffisamment justifiées. Même conséquence, si le receveur a considéré comme part sociale, la part dans

une société de fait et a, en conséquence, déduit de cette part une part correspondante de dettes. Mais il en serait autrement, et il y aurait omission, si l'héritier avait déclaré la part sociale sans indiquer que la société n'était qu'une société de fait.

H. *Erreur dans la parenté.* — N'est ni une omission, ni une insuffisance d'évaluation, le fait par l'héritier de se déclarer parent du défunt à un degré plus rapproché que son degré réel, et d'éviter ainsi le paiement d'une partie du droit de mutation par décès. Cette fraude, ne rentre dans aucune de celles qui sont prévues par la loi, et par conséquent n'est pas punissable.

I. *Estimation inexacte de valeurs cotées.* — Elle ne constitue qu'une insuffisance de perception, puisque le receveur devait liquider les droits d'après la cote et trouvait, dans cette cote, une base exacte de perception. Toutefois, l'évaluation insuffisante d'une valeur non cotée à la Bourse est passible, comme insuffisance d'évaluation, du droit en sus.

Article 5. — Puisque nous parlons de *l'insuffisance d'évaluation*, nous en dirons un mot.

On dit qu'il y a insuffisance d'évaluation passible du droit en sus, lorsqu'au nombre des valeurs comprises dans une déclaration de succession, se trouvent des créances indéterminées déclarées pour un chiffre inférieur au montant que la liquidation de la

créance fait ultérieurement ressortir. Voici un exemple :

La location d'un immeuble ne donne pas droit à certains produits ou parties de l'immeuble, par exemple, aux arbres épars : ces produits ou portions doivent être déclarés à part puisqu'ils ne sont pas compris dans la déclaration de succession. Mais il en serait autrement si l'immeuble n'est pas loué. On ne peut soutenir alors que les arbres épars constituent une propriété distincte ; et l'évaluation du revenu des immeubles comprend celle du revenu des arbres épars.

§ 2. — Nature de la pénalité.

On a vu qu'en cas d'insuffisance d'évaluation ou d'omission de valeur, la peine est du droit en sus, et qu'elle est du demi-droit en sus, en cas de retard pour la déclaration de succession.

Le demi-droit en sus est exigible après l'expiration non seulement des délais qui courent de la date du décès, mais des délais qui courent à partir de toute autre époque. Ainsi le demi-droit en sus, est exigible quand plus de six mois se sont écoulés depuis la prise de possession par les héritiers des biens de militaires décédés en activité de service ou depuis l'inscription d'un décès sur les registres de l'état civil, lorsque cette inscription fait courir les délais.

D'une manière générale, le demi-droit en sus est exigible à défaut de déclaration des biens rentrés dans l'hérédité.

On ne saurait, en effet, soutenir dans ce cas qu'il y ait omission passible du droit en sus. L'omission suppose qu'on a omis de comprendre dans la déclaration de succession un bien qui devait y être compris. Or, lorsqu'un bien est rentré dans l'hérédité postérieurement à la déclaration de succession, il ne pouvait être compris dans la déclaration de succession.

Quid, lorsque les héritiers, pour échapper au paiement du demi-droit en sus, ont indiqué une fausse date du décès ? A quelle pénalité seront-ils soumis ? La régie a décidé que dans ce cas, il n'est pas dû d'autre pénalité que celle qui résulte de ce que la déclaration de succession a été faite en dehors du délai légal. La fausse déclaration de la date du décès n'est pas en elle-même punissable, puisqu'elle ne consiste ni dans une omission, ni dans une insuffisance d'évaluation.

§ 3. — Conditions de la pénalité.

La pénalité n'étant édictée que pour des contraventions commises par défaut de déclaration ou déclaration irrégulière dans le délai légal, il ne peut y

avoir de pénalité si les rectifications nécessaires ont été faites avant l'expiration du délai légal; et cela même si une contrainte a été décernée pour le paiement des droits exigibles pour omission ou pour insuffisance.

La rectification faite après le délai légal, ne dispense pas de l'application des pénalités,

L'insuffisance dans l'estimation des meubles compris dans une déclaration de succession est punie d'un droit en sus, si elle résulte d'un acte antérieur à la déclaration de succession. Dans le cas contraire, il n'est dû que le droit multiple. C'est la loi du 21 juin 1875 qui le veut ainsi. En raison de la généralité de la loi, le droit en sus est dû, même si l'héritier n'a pas connu l'acte antérieur à la déclaration. Ce texte est applicable même au cas où l'insuffisance est démontrée par d'autres actes que ceux indiqués dans la loi de 1875.

En ce qui concerne la quotité de l'erreur, les droits et demi-droits en sus, sont à la charge des parties, quelque faible que soit cette quotité. La loi ne contient aucune restriction sur ce point. Cependant, si une expertise est ordonnée pour insuffisance de revenu commise dans une déclaration de succession, le droit en sus n'est pas, en toute hypothèse, à la charge des parties.

§ 4. — **Personnes tenues de la pénalité.**

La peine est due par « les héritiers, donataires ou « légataires qui n'auront pas fait, dans les délais « prescrits, les déclarations des biens à eux transmis « par décès » (art. 39 L. 22 frim. an VII). Les pénalités sont donc dues par les personnes qui devaient faire la déclaration. Il en est, de même, quoique la loi ne le dise pas, pour les omissions et les insuffisances de revenus. Les peines sont en effet personnelles aux personnes qui ont commis la faute.

I. *Mandataire*. — Les pénalités peuvent être réclamées à un héritier même si la faute a été encourue par le mandataire qu'il a chargé de faire la déclaration de mutation par décès.

II. *Femme*. — La Cour de cassation admet que la femme encourt une pénalité pour défaut de déclaration ou déclaration irrégulière d'une succession qui lui est échue, et cela même quand le mari est administrateur de ses biens. Ce n'est qu'une conséquence logique de son système d'après lequel le mari n'encourt aucune pénalité.

Il en est de même du mineur soumis à l'administration légale de son père, si on assimile ce dernier au mari. Mais il en est autrement du mineur soumis à la tutelle ou à la curatelle, puisque les tuteurs ou

curateurs sont chargés de faire la déclaration, et que seuls la loi les frappe d'une pénalité.

Les choses se passent également ainsi, lorsque le mineur devenu majeur a reçu le compte de tutelle et a déchargé le tuteur du reliquat, car le tuteur reste responsable et le mineur ne peut assumer ainsi une obligation que la loi ne lui impose pas.

Si l'on admet avec la jurisprudence que le curateur à la succession vacante n'encourt pas de pénalité s'il n'a pas de fonds disponibles, cette pénalité est à la charge de l'hérédité.

III. *Mari.* — L'article 39 de la loi de frimaire, quoique ne parlant que du tuteur et du curateur, doit être étendu à tous les administrateurs du patrimoine d'autrui qui ont des fonctions analogues. On ne peut objecter qu'une peine ne s'étend pas, car il faut entendre le texte d'une manière rationnelle et une distinction ne se comprendrait pas. Ainsi a-t-il été décidé pour le père administrateur légal, pendant le mariage, des biens de son enfant mineur.

Mais le contraire a été jugé pour le mari administrateur légal des biens de sa femme. La Cour de cassation admet que la femme seule est soumise aux pénalités.

Puisque la Cour de cassation invoque la considération que les peines sont de droit étroit, cette considération peut également être invoquée pour le père administrateur légal. Il faudrait donc, pour être

logique, admettre que ce dernier également n'encourt aucune pénalité pour défaut de déclaration ou déclaration insuffisante, au moins dans le système de la Cour de cassation.

IV. *Tuteurs et curateurs.* — Ils supporteront personnellement les peines ci-dessus (pour omission, insuffisance de revenu, succession non déclarée), lorsqu'ils auront négligé de faire les déclarations dans les délais, ou qu'ils auront fait des déclarations insuffisantes.

Le tuteur, étant débiteur personnel du demi-droit ou du droit en sus qu'il encourt pour n'avoir pas fait dans le délai réglementaire la déclaration ou pour n'avoir pas fait une déclaration régulière de succession des biens échus à son pupille, peut être poursuivi en vertu de ces pénalités sur ses biens personnels.

Cependant le tuteur n'est évidemment pas responsable lorsqu'il a été nommé après l'expiration du délai accordé pour déclarer la succession. Mais il reste responsable de la pénalité lorsqu'il a rendu ses comptes au mineur et a été déchargé du reliquat. Ces opérations ont pour effet de dégager le tuteur envers le mineur, mais non pas envers le Trésor.

V. *Administrateur légal.* — Le père administrateur légal est assimilé au tuteur et est tenu sur ses biens personnels du droit en sus encouru à raison d'une omission commise dans la déclaration de succession qu'il a faite au nom de son fils mineur.

VI. *Administrateur provisoire*. — Les pénalités ne s'appliquent pas aux administrateurs provisoires.

VII. *Syndic*. — Il a été décidé que si, après le décès d'un failli, les syndics de la faillite ont fait en temps utile la déclaration de ses biens en se réservant la faculté des faire une déclaration supplémentaire après la levée des scellés, le curateur nommé à cette succession, devenue vacante, n'est pas tenu sous peine du demi-droit en sus, de faire cette déclaration supplémentaire dans les six mois de la levée des scellés.

VIII. *Succession d'un étranger*. — Les pénalités de l'art. 39 s'appliquent aux héritiers d'un étranger décédé à l'étranger pour les biens qui devaient être déclarés en France.

IX. *Successible étranger*. — L'art. 39 s'applique aux successibles étrangers comme aux successibles français.

Ces deux dernières solutions, en matière de pénalités, résultent d'une décision du ministre des finances en date du 26 mai 1853.

QUATRIÈME DIVISION

De la prescription en matière de mutation par décès

Nous allons passer en revue les différentes sortes de prescription et voir dans quels cas elles s'appliquent aux mutations par décès.

CHAPITRE PREMIER

DE LA PRESCRIPTION TRENTENAIRE

Il importe d'abord de faire une remarque qui s'applique à toute espèce de prescriptions dont nous aurons par la suite occasion de parler. C'est que le point de départ du délai de la prescription est le jour où les droits sont devenus exigibles ou ont dû être perçus.

Ceci dit, voyons dans quels cas il y a lieu à prescription trentenaire.

La loi du 8 juillet 1852 décide que les droits sur les mutations par décès des rentes sur l'Etat et les peines encourues en cas de retard ou d'omission de ces valeurs dans la déclaration des héritiers ou donataires, ne seront soumis qu'à la prescription de 30 ans.

Il en est ainsi, spécialement, du droit dû après le décès d'une personne à laquelle un usufruit avait été légué conjointement avec d'autres, quand cet usufruit porte sur une rente nominative ; car c'est l'usufruit de cette rente qui se transmet.

Si en cas d'usufruit sucessif le capital est, pendant la durée du premier usufruit, converti en une rente sur l'Etat, les droits exigibles lors de la réversion ne se prescrivent que par trente ans, puisque c'est la rente sur l'Etat qui doit être déclarée.

CHAPITRE II

DE LA PRESCRIPTION DÉCENNALE

La loi du 22 frimaire an VII, confirmée sur ce point par la loi du 18 mai 1850 décide que pour les successions non déclarées, il y a prescription de dix ans.

On a vu qu'en ce qui concerne les rentes sur l'État, le délai de la prescription doit être de trente ans.

La Cour de cassation, dans un arrêt du 19 juillet 1815, qui depuis a été confirmé par de nombreux arrêts de tribunaux, a déclaré que le droit simple sur les déclarations de successions peut être réclamé pendant dix ans même si un acte antérieur de plusieurs années à l'expiration du délai démontre que la mutation ne s'est pas opérée.

Le défaut de toute déclaration de succession au bureau dans le ressort duquel se trouvaient des biens dépendant de la succession donne lieu à la prescription décennale, même s'il a été fait des déclarations dans les autres bureaux. Car, l'héritier ayant l'obligation de faire une déclaration dans chaque bureau où se trouvent des biens dépendant de la succession, chaque obligation doit être envisagée distinctement.

Mais il faut pour que la prescription de dix ans soit applicable, et non celle de cinq ans pour omission, que la succession n'ait pas fait l'objet d'une déclaration. La déclaration faite dans un bureau incompétent n'entre pas en ligne de compte et ne fait pas obstacle à l'application de la prescription décennale pour la réclamation des droits de la part du bureau compétent.

Il n'y a pas lieu non plus de tenir compte d'une déclaration faite par une autre personne.

L'action du Trésor pour le recouvrement des

droits dus sur des biens rentrés dans l'hérédité se prescrit par dix ans à partir du jour où la régie a eu connaissance du fait qui a fait rentrer les biens dans la succession.

En cas de défaut de déclaration, la prescription se confond pour les biens rentrés dans l'hérédité avec celle qui est applicable à la succession en général.

CHAPITRE III

DE LA PRESCRIPTION QUINQUENNALE

La prescription est de cinq ans pour les droits dus en raison d'omissions commises dans une déclaration de succession. C'est la loi de frimaire confirmée sur ce point par la loi du 18 mai 1850 qui le décide ainsi. Aux termes même de l'art, de la loi de frimaire, la prescription ne court que du jour de la déclaration de succession. On ne peut donc jamais la faire courir du jour du décès. Mais s'il a été fait une déclaration rectificative pour erreur matérielle, c'est de la première déclaration que court la prescription.

CHAPITRE IV

DE LA PRESCRIPTION BIENNALE

La loi de frimaire applique la prescription de deux ans soit aux insuffisances de perception provenant de la faute du receveur, soit aux insuffisances d'évaluation provenant de la faute des parties. La jurisprudence autorisant la régie à percevoir l'impôt pour la valeur entière d'une créance sur un débiteur en faillite ou en déconfiture, la régie n'a, dans le cas où elle a admis une déclaration d'irrecouvrabilité de cette créance et n'a pas perçu les droits sur la créance déclarée ou ne les a perçus que d'après la valeur attribuée, que deux ans à partir du jour de la déclaration de succession pour exiger un supplément de droit au cas où les parties réclameraient une somme plus forte. Il s'agit en effet d'un supplément de droit sur une perception insuffisamment faite ; la régie ne peut prétendre qu'il s'agit d'un bien rentré dans l'hérédité et que la prescription décennale lui est applicable.

Aussi la régie exige-t-elle aujourd'hui que les héritiers prennent, au moment de la déclaration de succession, l'engagement de payer les suppléments de droits au fur et à mesure qu'ils deviendront exi-

gibles, et à quelque époque que cette exigibilité se produise.

Cet engagement n'a, en réalité, qu'une valeur morale ; il constitue en effet une renonciation à une prescription non encore acquise et les héritiers peuvent légalement se soustraire à son exécution.

Depuis la loi du 16 juin 1824, la prescription de deux ans s'applique aux amendes pour contravention à la loi de frimaire, aux lois sur le timbre et sur les ventes de meubles.

Par extension, elle s'applique également aux droits en sus. En effet si la loi du 16 juin 1824 ne parle que des amendes, elle les oppose aux droits simples, ce qui précise le sens du texte et oblige à y comprendre les droits en sus. Si le droit en sus est l'accessoire du droit simple, il n'en constitue pas moins une peine. Enfin l'art. 39 de la loi de frimaire porte que le défaut de déclaration des mutations par décès obligera à payer « à titre *d'amende* un demi droit en sus » ; cette solution n'est plus contestée aujourd'hui.

Telle est esquissée à grands traits la législation fiscale actuelle en matière de succession. Mais avant d'aborder l'examen des diverses réformes proposées, nous jetterons un coup d'œil rapide sur la législation des pays étrangers. Ce sera pour nous le meilleur moyen de tracer ce qui nous reste à faire pour entrer résolument dans la voie du progrès.

SECTION III

Législation étrangère.

Nous avons vu dans la première partie de cette étude que d'après la loi de frimaire le droit de mutation par décès était perçu sur l'actif brut transmis à l'héritier, sans considération pour les charges qui peuvent grever cet actif réduisant ainsi parfois dans des proportions considérables l'émolument réel. Nous avons exposé les raisons qui ont fait jusqu'ici maintenir ce principe et les principales critiques que l'on peut lui adresser en particulier au point de vue de l'équité et de l'égalité.

A maintes reprises, ces critiques ont servi de motifs à des projets ou propositions de loi ayant pour but d'introduire dans le système français la déduction des dettes ; on invoquait en outre en faveur de celle-ci les lois plus libérales et plus justes des pays voisins tels que l'Alsace-Lorraine, la Belgique et l'Angleterre.

Nous examinerons donc la législation de ces trois pays au point de vue qui nous occupe ici, et nous

exposerons ensuite les projets de réforme de la loi française.

CHAPITRE PREMIER.

EN ALSACE-LORRAINE

La législation française, en vigueur en Alsace-Lorraine, a été modifiée en ce qui concerne l'impôt des successions et la déduction du passif, par la loi du 12 juin 1889 votée par la délégation d'Alsace-Lorraine.

Aux termes du § 3 de cette loi, « l'impôt sur les successions est à prélever sur toute la masse active dont le successible augmente son patrimoine, c'est-à-dire sur toute acquisition d'un élément de fortune ». Toutes les créances sans distinction sont comprises dans la masse imposable; mais, d'un autre côté, toutes les dettes et charges qui grèvent la succession ou le legs acceptés sont à déduire de cette masse.

Sont soumis à l'impôt sur les successions, tous les immeubles situés en Alsace-Lorraine et tous les droits immobiliers sans distinction du domicile ou de la nationalité du *de cujus*; mais le droit de succession ne peut s'étendre aux immeubles situés

en dehors de l'Alsace-Lorraine, non plus qu'aux droits immobiliers qui s'y rapportent.

De même est soumis au droit de succession la fortune mobilière et incorporelle du *de cuius* qui, au moment de l'ouverture de la succession, avait son domicile en Alsace-Lorraine ; ce droit n'atteint pas cependant la fortune mobilière et incorporelle du *de cuius* qui, au moment de l'ouverture de la succession, n'avait pas son domicile dans le pays ; mais il frappe les valeurs telles que rentes d'État, actions et obligations d'Alsace-Lorraine, ainsi que toutes créances à la garantie desquelles sont affectés des immeubles sis en Alsace-Lorraine, dès que, dans le pays de la nationalité du défunt, ces mêmes valeurs y sont imposables et que l'héritier est de nationalité étrangère.

Est aussi soumise au droit de succession la fortune corporelle du *de cuius* qui, au moment de l'ouverture de la succession, avait son domicile en Alsace-Lorraine ; mais si, au moment de cette ouverture, la fortune corporelle est située hors du pays, on peut obtenir, sur demande, la déduction des droits payés conformément à la loi du pays où se trouve cette fortune.

Les successibles sont débiteurs de l'impôt et tenus personnellement et solidairement du paiement des droits et c'est à eux qu'incombent également les

frais funéraires qui, c'est la seule exception, ne sont pas déduits de la masse imposable.

Dans la pratique, comme en principe, l'intégralité des dettes est déduite de la masse imposable. Il suffit, pour cela, que la dette existe, et aussitôt elle entre en déduction. Le principe est général et est appliqué dans la plus large mesure. Il n'est pas nécessaire, comme en Belgique, que la dette résulte de la signature du *de cujus* ou que le document qui la constate ait force probante en justice. La dette est réelle, cela suffit ; elle est même présumée existante par le fait de son inscription dans la déclaration de succession.

Cependant l'administration de l'enregistrement n'est pas tenue de croire à l'existence d'une dette sur une simple énonciation. Elle est armée, au contraire, d'un droit de contrôle qu'elle exerce rigoureusement. Il convient, toutefois, de distinguer sur ce point s'il y a eu inventaire à la suite de l'ouverture de la succession, ou si aucun inventaire n'a été dressé.

1) S'il y a eu inventaire, le receveur compétent ne peut demander aucune justification des dettes portées dans cet inventaire. La responsabilité des notaires est engagée de telle sorte en Alsace-Lorraine, au point de vue du régime fiscal des successions, et ainsi qu'on le verra plus loin, que le fisc n'a point à s'occuper de la question de savoir si la dette est véritable lorsqu'elle est inscrite dans un inventaire.

La signature du notaire garantit la sincérité du document.

2) S'il n'y a pas d'inventaire, le receveur peut exiger la justification de chaque dette, et, en fait, cette justification est alors toujours exigée. On peut justifier de la dette, soit par une simple note ou facture, soit par une lettre, soit en employant la preuve par témoin. L'administration, de son côté, a la faculté de s'adresser au créancier de la dette en question, et d'exiger une attestation contenant affirmation de la dette et de son montant. En ce cas, l'administration conserve, pour sauvegarder ses droits, l'attestation de ce créancier pour porter la dette, s'il vient à mourir, à l'actif de sa propre succession.

On peut donc dire que l'intégralité des dettes est déduite de l'actif de la succession, pourvu que ces dettes soient contenues dans un inventaire ou justifiées.

Il est à remarquer, en outre, que l'usufruit des biens dépendant d'une succession est considéré comme une charge et que cet usufruit est déduit de la valeur des biens, lors de l'évaluation du capital imposable. De plus, lorsqu'une succession est grevée de charges à venir telles que celles qui dépendent d'une condition suspensive ou qui sont retardées par un terme à échéance indéfinie, ces charges ne sont pas prises, au début, en considération et ne diminuent pas la valeur de la masse imposable,

mais à l'accomplissement de la condition ou à l'arrivée du terme, ce qui a été perçu en trop par l'administration, à raison de cette non-déduction, doit être restitué et peut être répété.

On peut aussi ranger dans la catégorie des charges à venir celles qui sont soumises à une condition résolutoire ou à un terme formel à échéance indéfinie. Ces charges jouissent d'un autre traitement ; elles sont déduites comme les charges ordinaires, mais à l'accomplissement de la condition, ou à l'arrivée du terme final, elles donnent lieu à la perception supplémentaire du droit de succession qui aurait été tout d'abord réclamé si le moment précis de l'accomplissement de la liquidation avait été connu lors de la liquidation des droits. L'administration peut exiger une sûreté pour cette partie éventuelle du droit à percevoir.

Les dettes hypothécaires sont toujours déduites de la valeur des immeubles affectés à leur garantie.

Les dettes et les charges qui grèvent la succession sont déduites par préférence de la partie qu'elles grèvent ; c'est seulement en cas d'insuffisance de cette partie, qu'elles sont imputées, pour l'excédent, sur le reste de la masse imposable.

La loi du 12 juin 1889 a prévu le cas où le défunt n'aurait pas son domicile en Alsace-Lorraine ; mais l'Administration a le droit de demander, sauf le cas

d'inventaire dressé par un notaire, la justification de toutes les charges. Donc, sur la question de savoir comment sont déduites les dettes et charges, il suffit, on le voit, de s'en rapporter à deux idées générales : la première est que les dettes hypothécaires sont imputées sur les immeubles, la seconde que les dettes, autres que les dettes hypothécaires, sont d'abord déduites sur les valeurs mobilières et, en cas d'insuffisance seulement, sur les immeubles.

La forme des déclarations de succession est fixée par un arrêté ministériel du 19 juin 1889 qui prescrit de faire ces déclarations sur un formulaire imprimé, fourni gratuitement par l'administration, ou sinon, au moyen d'une affirmation verbale dont il est dressé procès-verbal par le bureau de l'enregistrement. Ce formulaire contient la détermination de la masse par le détail estimatif de l'actif et du passif de la succession et l'indication des contrats de mariage, baux, bordereaux de banque, notes impayées, etc. Il est annexé un dossier comprenant toutes les pièces justificatives de l'actif ou du passif.

Les successibles peuvent remplir eux-mêmes ce formulaire et composer le dossier, mais en fait, ils s'adressent le plus souvent, aux notaires dont le gouvernement allemand a su faire les véritables agents des déclarations de succession en Alsace-Lorraine.

Le notaire fournit seulement les éléments consti-

tutifs, le receveur établit le décompte des droits et en poursuit le recouvrement.

L'obligation, pour les successibles, de communiquer les pièces justificatives aussi bien pour le passif que pour l'actif et la faculté accordée à l'administration d'exiger des créanciers l'affirmation de la dette et de son montant constituent la partie de la surveillance et du contrôle exercé, en quelque sorte, à l'amiable par le fisc ; mais il est d'autres moyens dont l'administration dispose pour prévenir la fraude ; au nombre de trois, ils ont un caractère commun, c'est de ne pouvoir être employés qu'avec le concours de l'autorité judiciaire.

Le premier est le débat oral devant le tribunal cantonal. Le juge, sur la réquisition de l'administration, peut ordonner la comparution en parties pour débattre oralement, devant lui, la question sur laquelle l'administration et les successibles ne sont pas d'accord. C'est, en réalité, une tentative de conciliation, car la décision du juge est toujours susceptible d'appel.

Le second moyen consiste dans la faculté accordée à l'administration de faire prêter aux successibles le serment que la déclaration est complète. Il est dressé procès-verbal du serment, si les successibles refusent de le prêter le tribunal peut les y contraindre par une amende pouvant atteindre 3000 marks. Les peines applicables au cas où, après serment, les déclarations

seraient reconnues inexactes sont celles qui punissent le faux serment.

Le troisième moyen est l'expertise. En cas de désaccord avec l'administration sur le mode d'évaluation ou sur le chiffre des valeurs pénales ou du revenu, si une transaction n'intervient pas, si l'entente ne peut se faire, les héritiers ont le droit d'exiger l'expertise qui est pratiquée d'ailleurs, en Alsace-Lorraine, dans les mêmes conditions qu'en France.

L'une des pénalités édictées par la loi du 12 juin 1889 frappe d'un double droit en sus celui qui souscrit « une déclaration inexacte relativement à des faits qui exercent une influence sur l'exigibilité ou l'importance des droits ». C'est la sanction qui vise la non-sincérité dans la déclaration des dettes et charges à déduire de la masse imposable.

Pendant aucune peine n'est encourue si la déclaration est rectifiée dans son affirmation sous serment religieux.

La pénalité indiquée ci-dessus se prescrit par cinq ans.

L'organisation administrative en Alsace-Lorraine permet la centralisation entre les mains du directeur des douanes et des contributions indirectes, à Strasbourg, de tous les renseignements, sans exception, de quelque nature qu'ils soient, pourvu qu'ils concernent la fortune des propriétaires ou les biens des habitants de l'Alsace-Lorraine. Ces renseigne-

ments sont communiqués au receveur du domicile de l'habitant et à ceux des bureaux dans le ressort desquels sont situés ses biens. En sorte que, lors du décès, le fisc sait déjà, la plupart du temps, quelle est la valeur de la succession, où se trouvent les biens, s'il y a des valeurs mobilières, etc. Parfois l'administration sait mieux que les héritiers ou le notaire de la famille quelle est la situation exacte de la fortune du défunt.

L'application, dans ces conditions, du principe de la déduction du passif en matière successorale ne rencontre pas de difficultés en Alsace-Lorraine, et, de l'avis unanime, cette application a eu pour conséquence une sincérité plus grande dans les déclarations de successions, en même temps que les produits de l'impôt sur les successions se trouvaient sensiblement accrus.

L'administration allemande, qui dispose en Alsace-Lorraine de moyens coercitifs très efficaces, qui a les droits les plus étendus et un pouvoir pour ainsi dire inquisitorial dont elle peut user et dont, en fait elle ne manque jamais de se servir peut, à coup sûr, revendiquer sa part dans le développement rapide des produits de l'impôt sur les successions ; mais il est juste de dire qu'elle a trouvé les auxiliaires précieux dans les notaires dont elle a su faire les agents véritables du fisc en cette matière.

On donne rarement, en Alsace-Lorraine, procura-

tion à une personne qui n'a pas une certaine expérience des affaires ; on confie ce pouvoir parfois à un avocat avoué, mais le plus souvent et presque toujours, on s'adresse à un notaire.

La loi du 12 juin 1889 établit la responsabilité du représentant des successibles, mais lorsque ce représentant est un notaire, cette disposition atteint une force singulière. En effet, en Alsace-Lorraine, les notaires sont, non seulement des officiers ministériels comme en France, mais aussi et surtout des fonctionnaires publics, nommés par l'empereur allemand, et possédant ce caractère très remarquable qu'ils sont révocables *ad nutum*.

On voit, par conséquent quel instrument dans les mains du gouvernement allemand et du fisc peuvent être les notaires au point de vue spécial qui nous occupe. Ils doivent exiger de leurs clients, lorsqu'ils font une déclaration de succession, la plus complète sincérité dans leurs indications, ils les pressent de questions, les exhortent à dire la vérité, et y arrivent toujours, lorsqu'il y a inventaire, les notaires sont tenus de faire prêter le serment indiqué par l'article 743 du Code de procédure civile français encore en vigueur en Alsace-Lorraine. C'est à raison de cette disposition que l'on tient pour véritable et sincère tout ce qui est porté sur l'inventaire, car le notaire en est personnellement responsable. Si l'on affirmait

qu'un notaire s'est prêté à une fraude, si minime fût-elle, il serait immédiatement révoqué.

En définitive, si la déduction du passif est appliquée en matière de succession, en Alsace-Lorraine, dans la plus large mesure, le fisc, par contre, est puissamment armé pour assurer et contrôler la véracité des déclarations. Il a, pour atteindre ce but, notamment et, d'une part, le casier financier, analogue au casier judiciaire de France et sur lequel est inscrite sans aucune exception toute personne qui possède des biens en Alsace-Lorraine, et d'autre part le concours ou plutôt *l'aide fiscale des notaires*.

CHAPITRE II

EN BELGIQUE

Au début de ce siècle, la Belgique était soumise, au point de vue du régime fiscal des successions, à notre loi du 22 frimaire an VII, mais, dès 1817, la loi belge du 27 décembre, qui remplaça la loi de frimaire, introduisit dans le régime fiscal la déduction du passif. Cette loi fondamentale, complétée par celle du 17 décembre 1851, forme encore aujourd'hui

la base de la législation belge relative à la déduction du passif dans les successions.

La déduction du passif n'est effectuée que dans les successions des habitants du royaume et « est réputé habitant du royaume, pour l'application de dispositions de la loi du 27 décembre 1817, celui qui y a établi son domicile ou le siège de sa fortune. »

Par conséquent, dans la question de savoir quelles sont les dettes à déduire, il y a lieu d'écarter tout d'abord les successions ouvertes à la suite du décès des non-habitants du royaume, fussent-ils de nationalité belge.

En matière de succession, on connaît en Belgique. trois espèces de droits.

a) Les droits de mutation en ligne directe, qui sont dus dans le cas où la transmission s'opère entre un *de cujus*, habitant du royaume d'une part, et ses héritiers, légataires ou donataires à cause de mort en ligne directe ou son conjoint, lorsqu'il existe des enfants ou descendants de son mariage avec ce dernier, d'autre part ;

b) Les droits de succession qui sont dus dans le cas où la transmission a lieu entre un *de cujus*, habitant le royaume d'une part, et ses héritiers, légataires ou donataires à cause de mort en ligne collatérale ou son conjoint, lorsqu'il n'existe pas d'enfants ni descendants de son mariage avec ce dernier ou ses lé-

gataires ou donataires, à cause de mort, non parents d'autre part.

c] Les droits de mutation par décès, qui sont dus dans le cas où la transmission s'opère entre un *de cuius* non habitant du royaume, d'une part, et ses héritiers en ligne directe ou collatérale, son conjoint avec ou sans enfants du mariage et ses légataires ou donataires, à cause de mort, d'autre part.

La déduction du passif n'est admise que pour les successions des habitants du royaume, il en résulte que ce sont seulement les héritages frappés des droits de mutation en ligne directe et des droits de succession qui bénéficient de cette déduction, laquelle est restreinte dans l'un et l'autre cas, ainsi qu'il suit :

A. *Droits de succession en ligne collatérale :*

Les dettes composant la succession d'un habitant du royaume, se borneront pour la liquidation des droits :

1° Aux dettes à la charge du défunt, telles qu'elles existent au jour du décès ;

2° Aux dettes relatives à la profession du défunt, telles qu'elles existent au jour du décès ;

3° Aux dettes relatives à la dépense domestique au jour du décès ;

4° Aux charges publiques provinciales ou commerciales, à l'imposition pour l'entretien des pol-

ders, des machines à pomper l'eau et autres contributions de cette nature, au jour du décès ;

5° Aux frais funéraires.

Ne sont pas admis à la déduction (L. 17 déc. 1851) :

1° Les dettes hypothécaires dont l'inscription est périmée depuis un an, ou radiée au jour de l'ouverture de la succession ;

2° Toute dette acquittée, si la créance ne porte pas une date postérieure au décès ;

3° Les intérêts échus des dettes hypothécaires, au delà de trois années et de l'année courante ;

4° Les intérêts échus des dettes non hypothécaires, les loyers et fermages, au delà de deux années et de l'année courante ;

5° Les dettes concernant la dépense domestique, au delà de l'année courante :

6° Les termes échus, depuis plus d'un an avant le décès, des dettes remboursables par annuités :

7° Les dettes reconnues par le défunt, au profit de ces héritiers donataires ou légataires, si elles sont constatées par actes enregistrés, trois mois au moins avant le décès.

Toute dette uniquement reconnue par testament, sera considérée comme un legs, pour la perception des droits de mutation.

B. Droits de mutation en ligne collatérale :

Ces droits sont exclusivement perçus sur la valeur des immeubles, sis dans le royaume, et des rentes

et créances garanties par une hypothèque sur ces immeubles; il n'est déduit de cette valeur que les dettes hypothécaires grevant les biens soumis à l'impôt; mais, par contre, le droit de succession, frappe la valeur de tout ce qui est recueilli ou acquis dans la succession d'un habitant du royaume, déduction faite du passif fixé par la loi.

L'actif net d'une succession se trouve donc, en définitive, complètement dégagé, quel que soit le lieu de la situation des biens.

L'administration de l'enregistrement n'admet, et c'est une observation commune à la déduction des dettes dans le premier ou le deuxième cas, que les dettes constatées par titres ou par les écrits, portant la signature du *de cujus*, précédée des mots « Bon pour... », s'il s'agit d'effets de commerce et, en tout cas, ayant force probante en justice.

La question de la déduction du passif, n'a rencontré en Belgique, aucune difficulté d'application; il n'y a jamais de procès à ce sujet, il a presque toujours été et est encore actuellement de 10 o/o, du montant de l'actif.

CHAPITRE III

EN ANGLETERRE

La déduction des dettes dans les successions, en Angleterre, est réglée par la loi « sur les douanes et sur le revenu intérieur » de 1881, et la loi de finances de 1894. Voici les principales dispositions de ces deux lois.

A. Loi sur le revenu et le revenu intérieur de 1894.

28. A partir du 1^{er} juin 1881, en cas de mort d'une personne domiciliée dans une partie quelconque du Royaume-Uni, il a été loisible à la personne apportant pour preuve ou les lettres d'administration en Angleterre ou en Islande, ou l'inventaire en Ecosse, d'établir dans son *affidavit* le fait de ce domicile et de remettre en même temps une liste des dettes du défunt envers les personnes résidant dans le Royaume-Uni, et des frais funéraires et en ce cas, le montant total des dettes et frais funéraires portés sur la liste sera déduit de la valeur de la fortune et des effets spécifiés dans l'état annexé à l'*affidavit* et dont l'inventaire aura été remis.

Les dettes ainsi déduites seront les dettes

échues et dues par le défunt et payables, conformément à la loi, sur une partie quelconque de la fortune et des effets compris dans l'*affidavit* ou l'inventaire ; mais on n'y comprendra pas les dettes volontaires déclarées payables à la mort du défunt, ou payables en vertu d'un acte qui n'aura pas été remis de bonne foi au donataire, trois mois avant la mort du défunt, ou les dettes garanties par une propriété sur le prix de laquelle on peut se payer par préférence aux autres créanciers, ou lorsqu'un remboursement pourra être obtenu par la poursuite d'un bien du défunt, ou de toute autre propriété ou personne.

Les frais funéraires qui seront déduits, d'après ce qui est prescrit plus haut, ne comprendront que les frais qui peuvent être admis comme frais funéraires raisonnables conformément à la loi.

37. Il sera loisible aux commissaires du revenu intérieur d'inviter une fois, ou de temps en temps, suivant qu'ils le croiront nécessaire, dans les trois ans qui suivront la remise de la preuve, des lettres d'administration ou le rapport d'inventaire, la personne chargée de l'administration de la fortune et des effets d'une personne décédée pour fournir telles explications et telles preuves justificatives ou autres sur leur contenu, ou certaines particularités constatées par l'*affidavit* ou l'inventaire suivant qu'ils le jugeront convenable.

B. Loi des finances de 1894.

Article premier. — En déterminant la valeur d'une fortune en vue de la taxe sur la propriété, il sera fait déduction des frais funéraires raisonnables et des dettes et charges ; mais il ne sera pas fait déduction :

a) Des dettes contractées par le défunt ou les charges créées par une disposition du défunt, à moins que ces dettes ou charges n'aient été contractées ou créées de bonne foi complètement en argent ou valeur d'argent entièrement pour l'usage et au profit du défunt et dans son intérêt, ni :

b) De toutes les dettes qui donnent droit à remboursement de la part d'une autre propriété ou personne, à moins que ce remboursement ne puisse être obtenu, ni :

c) Plus d'une fois, pour la même dette ou charge grevant différentes portions de la fortune ;

Et toute dette ou charge pour laquelle une déduction est permise sera déduite de la valeur du terrain ou autre objet de propriété qui en est grevé.

Art. 2. — En principe, il ne sera pas fait de déduction pour les dettes du défunt envers des personnes qui résident hors du Royaume-Uni (à moins qu'elles ne soient déclarées payables dans le Royaume-Uni ou qu'elles ne grevent une propriété située dans le Royaume-Uni), si ce n'est sur la valeur des propriétés personnelles du défunt situées

en dehors du Royaume-Uni et pour lesquelles le droit sur la propriété est payé ; et il n'y aura pas lieu au remboursement du droit sur la propriété pour chacune de ces dettes que s'il est démontré aux commissaires que la propriété personnelle du défunt située dans le pays étranger ou dans la possession anglaise, où réside la personne à laquelle ces dettes sont dues, est insuffisante pour leur payement.

Le passif constaté en Angleterre est constamment inférieur à 10 p. 0/0 de l'actif brut des successions, il est moindre par conséquent qu'en Belgique, moindre aussi qu'en Alsace-Lorraine où il a varié de 1890-1891 à 1894-1895 entre 20 et 10 p. 0/0.

CHAPITRE IV

AUTRES LÉGISLATIONS

La règle généralement admise aujourd'hui dans presque toutes les législations, c'est que le droit de mutation n'est dû que sur la valeur dont la fortune de l'héritier se trouve augmentée.

Telle est la législation des cantons suisses d'Ar.

govie, Lucerne, Thurgovie et des républiques du Chili et du Guatémala.

Nous avons vu le régime spécial à l'Alsace-Lorraine; en Allemagne, on déduit non seulement toutes les dettes de quelque nature qu'elles soient, mais encore les frais funéraires et les dépenses occasionnées par la liquidation des successions.

La Russie admet également la déduction des dettes de toute nature, y compris les dettes commerciales.

Plusieurs cantons suisses n'admettent que la déduction des dettes hypothécaires.

Des dispositions analogues à celles que nous avons étudiées dans la législation belge existent pour les Pays-Bas, pour l'Espagne et pour l'Italie d'après la loi du 21 avril 1862, modifiée par celle du 13 septembre 1874, dont l'article 53 est ainsi conçu :

« Les dettes certaines et liquides résultant d'un acte public ou d'un jugement d'une date antérieure à l'ouverture de la succession ou encore d'un acte sous signature privée enregistré avant l'ouverture de la succession, seront admises en déduction de l'actif successoral assujetti aux droits de mutation par décès...

La déduction sera aussi admise pour les frais funéraires du défunt dans les limites des usages locaux. Il en sera de même des frais de dernière maladie faits dans les six derniers mois.

Seront également déduits de l'actif héréditaire, les dettes commerciales contractées à l'intérieur du royaume, lorsque leur existence sera constatée par la production des livres de commerce, etc... »

TROISIÈME PARTIE

MODIFICATIONS PROPOSÉES A LA LÉGISLATION EN VIGUEUR

Première tentative de réforme en 1819

Peu de temps après la promulgation de la loi de frimaire an VII, un mouvement d'opinion se dessina en France en faveur de l'abrogation du principe de la non distraction des dettes, et ce mouvement était déjà assez prononcé en 1819 pour amener le ministre des finances d'alors, le baron Louis, à instituer une commission composée de sept membres choisis dans le haut personnel de l'enregistrement et chargée d'examiner, entre autres questions de législation fiscale, celle de la déduction du passif.

Les délibérations de cette commission ont abouti, dans la séance du 10 septembre 1819, à la rédaction d'un projet qui consacrait la déduction du passif hypothécaire.

Ce projet demeura sans suite.

Amendement Derodé (1849).

Mais le premier assaut était donné au principe de la non déduction des dettes. A mesure que s'étendirent les progrès de la démocratie, la notion de justice fiscale devait devenir plus claire, et plus impérieux le besoin de faire cesser les inégalités constatées.

Ce sentiment s'est fait jour dans une série de pétitions qui n'ont pas été étrangères au dépôt d'un amendement que M. Derodé, représentant du peuple, soumettait à l'Assemblée nationale dans la séance du 30 janvier 1849. Aux termes de cet amendement, « les droits d'enregistrement devaient à l'avenir être fixés d'après le chiffre net de l'actif, déduction faite du passif. »

Malgré les termes généraux de cette proposition, son auteur expliqua à la tribune qu'il n'avait en vue que la matière des successions et qu'il n'entendait admettre en déduction de l'actif que les dettes résultant de titres ayant acquis date certaine avant le décès.

Combattu par le Ministre de Finances de cette époque, M. Hippolyte Passy, comme étant de nature à soulever les difficultés inextricables pour l'administration, des procès pour chaque succession des fraudes considérables et impossibles à reprimer, cet amendement fut repoussé par l'assemblée.

Proposition de loi de M. Crémieux 1849.

Cependant dès le 15 novembre 1849, la question était reprise, sous la forme de proposition de loi, par M. Crémieux, représentant du peuple.

« Les droits, portait cette proposition, ne sont dus que sur l'actif net des successions.

Pour composer l'actif net, l'héritier, dans sa déclaration, déduit en les énonçant les dettes hypothécaires, celles qui résultent soit de jugements, soit d'actes authentiques, soit d'actes sous seings privés, enregistrés ; celles qui sont constatées par des actes non enregistrés mais ayant date certaine, et qui devront être enregistrées en même temps que la déclaration ».

Comme sanction le projet érigeait en délit toute énonciation fausse ou frauduleuse, et, outre des amendes considérables, il autorisait le tribunal correctionnel, rendu compétent en la matière, à prononcer contre les délinquants des peines d'emprisonnements variant de six jours à trois mois.

Enfin pour compenser les pertes occasionnées au Trésor par l'admission du principe de la déduction des dettes, M. Crémieux proposait de soumettre les droits de mutation au système de l'impôt progressif.

Voici le tarif qu'il proposait : 3 p. 0/0 à 12 0/0 pour les successions dont l'actif ne dépassait pas 20.000 fr. ;

4 o/o à 14 o/o depuis 20.001 jusqu'à 100.000 fr. ;

5 o/o à 15 o/o depuis 100.001 jusqu'à 300.000 fr. ;

Enfin 6 o/o à 16 o/o depuis 300.001 fr. jusqu'à la limite extrême.

Les successions inférieures à 2.000 fr. auraient été affranchies de tout droit.

Voici les raisons que donna la commission d'initiative parlementaire pour repousser la proposition de M. Crémieux :

« Quel moyen existe-t-il pour le fisc de s'assurer que
« ces dettes (enregistrées ou ayant une date certaine
« avant l'ouverture de la succession) ne sont pas
« éteintes, puisqu'il arrive le plus souvent que les
« actes libératoires ne sont pas enregistrés? Nous
« ne parlerons pas des dettes éventuelles, indéter-
« minées, conditionnelles, litigieuses, qui devien-
« draient une source d'embarras pour la percep-
« tion qu'elles tiendraient en suspens, ou qu'elles
« subordonneraient à des restitutions contraires aux
« règles de la comptabilité.

« Voilà donc où conduit ce système en apparence
« si favorable au contribuable. A déclarer qu'il n'y
« a de valables que les obligations et les quittan-
« ces enregistrées. Nous doutons que le contribu-
« ble eût beaucoup à se féliciter de ce perfectionne-
« ment de la fiscalité.

« En résumé il y aurait mécompte pour tout le
 « monde ; pour le fisc que protégeraient très impar-
 « faitement les dispositions pénales de l'honorable
 « M. Crémieux, et qui ne retrouverait pas dans
 « l'élévation des tarifs ce qu'il perdrait dans le
 « mode de perception ; pour le contribuable que
 « des mesures aussi sévères et des recherches aussi
 « vexatoires ne manqueraient pas d'irriter, et qui
 « accueillerait avec une défiance très légitime la
 « faveur de payer sur l'actif net une taxe triple,
 « quadruple, quintuple de la taxe actuelle ».

La question de la déduction des dettes était seulement ajournée ; car les objections formulées par la commission d'initiative parlementaire de 1849 n'étaient pas de nature, comme on l'a vu, à empêcher les partisans d'une réforme devenue tous les jours plus urgente à renoncer à leurs revendications.

Aussi quelques années plus tard, le marquis de Pierre, dans la discussion du budget qui eut lieu en 1863 au corps législatif, réclama-t-il la réforme de la législation fiscale en dénonçant les conséquences injustes auxquelles aboutissait l'application de l'impôt de l'enregistrement aux mutations par décès toujours astreintes au lourd fardeau résultant de la non distraction des charges.

Projet gouvernemental (1864).

C'est en 1864 que le gouvernement, pour la pre-

mière fois, élaborâ un projet de loi tendant à réaliser la réforme de la déduction des dettes.

Dans son art. 6, il était dit que les dettes hypothécaires, inscrites et ayant pour objet une créance certaine et déterminée au jour de la succession, étaient déduites de la valeur des immeubles hypothéqués mais seulement jusqu'à concurrence de cette valeur. La déduction s'étendait aux dettes garanties par hypothèque légale pourvu que le montant de ces dettes put être établi, au moment de la déclaration, par des actes dument enregistrés.

Quant au droit de succession, il était perçu sur la valeur vénale des immeubles au lieu de l'être sur le revenu capitalisé.

Ce projet fut soumis par le Gouvernement au Conseil d'Etat ; mais celui-ci n'admit pas la modification proposée dans l'assiette de l'impôt. Il fit valoir pour cela les charges nouvelles qui en résulteraient pour les immeubles ruraux ; et la réforme de la déduction du passif se trouva une fois de plus ajournée.

La question revint au corps législatif en 1866 sous forme d'une question adressée par M. Boulleaux Dugage au Ministre des Finances au sujet d'un projet de loi sur l'enregistrement qui avait été présenté à la Chambre puis retiré par le gouvernement.

L'orateur signala diverses conséquences vraiment monstreuses du régime fiscal des successions.

« C'est ainsi, dit-il, que dans l'état actuel des
 « choses, quand une succession s'ouvre et qu'elle a
 « plus de dettes que d'actif, le gouvernement per-
 « çoit les droits de mutation sans tenir aucun
 « compte du passif, et par conséquent encore bien
 « qu'il ne reste rien pour les héritiers, pas même
 « assez pour désintéresser tous les créanciers, le
 « gouvernement perçoit un droit de mutation consi-
 « dérable selon l'hérédité qui s'ouvre, de manière à
 « prélever au grand préjudice des créanciers eux-
 « mêmes une part sur l'actif de la succession. On
 « ne comprend un droit de mutation, que lorsqu'il
 « y a un excédent de l'actif sur le passif ».

A la question de M. Boulleaux Dugafe, le ministre des Finances d'alors, M. Vuitry répondit qu'il était animé des meilleures intentions. Le gouvernement, selon lui, était plus que personne désireux de faire aboutir la réforme des droits d'enregistrement. Mais les études préliminaires n'étaient pas terminées et la Chambre ne pouvait être utilement saisie de l'application du principe de la déduction des dettes qu'après de longues et sérieuses investigations..

La question devant le Sénat en 1869.

A la suite de l'enquête agricole de 1868, il y eût un grand nombre de vœux émis par les commissions départementales d'enquêtes et les conseils généraux

en faveur de l'abrogation de la législation en vigueur concernant la non distraction du passif dans l'ensemble d'une succession. Le Sénat fut saisi de son côté de nombreuses pétitions analogues.

Elles furent longuement discutées dans les séances des 18 mars, 23 avril et jours suivants.

Au cours de la discussion un partisan de la réforme M. Lalaye dénonça les injustices de l'impôt. « Mais » ajoutait-il de ces injustices, celle qui blesse le plus, celle que l'on supporte le plus difficilement, « c'est l'injustice par violation de l'égalité proportionnelle, c'est l'injustice par l'inégalité ». Il faisait aussi allusion à la non distraction des dettes dans l'ensemble d'une succession.

Le Sénat renvoya toutes les pétitions au gouvernement et les accompagna d'un avis favorable. Et de son côté la commission supérieure de l'enquête agricole émit le vœu suivant dans sa séance du 22 février 1870 : « Déduire, dans le calcul des droits de mutations par décès, le passif régulièrement établi ».

Proposition Folliet, 1871.

Nous arrivons ainsi aux diverses propositions de loi présentées après la chute de l'Empire.

La première fut déposée par M. Folliet en 1871 sur le bureau de l'Assemblée nationale. Elle avait

pour objet d'établir un impôt sur le revenu des valeurs mobilières et d'admettre la déduction du passif pour la liquidation des droits de mutations par décès.

L'art. 1^{er} obligeait les créanciers à déclarer leurs créances au bureau d'enregistrement de leur domicile, la déduction n'étant admise que pour les dettes ainsi déclarées.

D'après l'art. 16, le droit de succession se percevait sur la part nette de chaque héritier ; et il était fait déduction des dettes hypothécaires et chirographaires. Mais cette déduction n'avait pas lieu s'il se trouvait hors de France un actif non imposable d'une valeur égale ou supérieure au passif déclaré.

Ce fut M. de Marcère qui fit le rapport sur cette proposition au nom de la commission d'initiative parlementaire le 25 avril 1872. Il admit pour la déduction du passif un système analogue à celui de la législation belge, tout en écartant la déduction des dettes chirographaires et autres non suffisamment justifiées.

Mais il ne fut pas donné suite à la proposition.

Et M. Méline revint à la charge en 1873 en présentant un amendement tendant à l'introduction dans notre régime fiscal du principe de la déduction des dettes en matière de successions.

Après lui M. Sébert reprit en 1874 la même question sous forme de proposition. Il demandait qu'on

élevât le droit de mutation par décès et qu'on admit la déduction des dettes hypothécaires.

Reprisé plus tard en 1875 sous forme d'amendement, cette proposition demeura sans suite.

*Propositions diverses concernant la déduction
de toutes les dettes.*

Tour à tour M. Cherpin en 1876, M. Parent en 1876 et M. de Gasté en 1876-77 réclamèrent cette importante réforme.

Ce dernier dans sa proposition de loi disait qu'il s'agissait simplement d'appliquer les lois de l'arithmétique à la perception des droits d'enregistrement. Il faut ajoutait-il, que dans toute succession l'héritier n'ait à payer les droits de mutation que sur l'actif diminué de toutes les dettes.

En une autre occasion, M. de Gasté reprenant sa proposition, déclarait qu'il y avait un principe dominant toute espèce d'impôts; c'est celui que chacun ne doit contribuer aux charges de l'Etat et ne payer l'impôt que dans la proportion de sa fortune. Le principe contraire, ajouta-t-il ne serait possible que chez des sauvages ou des Iroquois, si le régime parlementaire existait chez eux.

La proposition fut renvoyée à une commission spéciale et le 30 novembre 1880 le rapporteur, qui était M. Lelièvre, conclut au rejet en s'appuyant sur

de singulières raisons. « Le principe de la non déduction du passif, dit-il, doit se maintenir dans notre législation par cette considération que la majeure partie du mobilier échappe actuellement, sans que l'administration puisse remédier à cet état des choses, à la perception du droit, l'héritier trouve une large, trop large compensation à la non déduction des dettes. Où trouver d'ailleurs les ressources nécessaires pour combler le déficit considérable qui pour le Trésor découlerait de la modification proposée par l'auteur du projet ».

Comme on le voit les objections formulées contre le principe de la déduction des dettes, n'étaient pas des objections de droit. C'étaient plutôt des objections de fait tirant toute leur force de cette circonstance particulière que l'Etat n'avait pas de quoi combler le déficit qui résulterait à coup sûr de la suppression d'une injustice fiscale. Quand au système des compensations, si ingénieusement mis en avant par M. Lelièvre pour écarter la proposition de M. de Gasté, il n'était certes pas de nature à satisfaire les contribuables soumis aux exigences du fisc. A coup sûr aucun d'eux n'avait eu avant l'honorable rapporteur l'idée de se consoler de payer des droits de mutation fort onéreux en se disant : « J'ai dû payer tout pour la succession que m'a laissé mon père malgré les dettes qui la grevaient. C'est un peu cher ; mais par contre j'ai réussi à soustraire tout au fisc

sur le mobilier de cette succession. Donc tout compte fait j'ai réalisé un bénéfice ».

La vérité, il faut bien le dire, c'est que si la réforme des droits de successions n'a pas encore abouti, c'est en grande partie à des considérations d'ordre budgétaire qu'elle le doit. Et cela bien avant qu'on eût introduit dans ces diverses propositions, que nous étudierons plus loin, le principe de la progression.

La commission extraparlamentaire de 1876.

Quoiqu'il en soit le gouvernement comprit dès 1876 qu'ils ne pouvait pas éluder plus longtemps l'examen d'une question aussi importante que celle de la réforme des successions.

Obéissant aux mêmes préoccupations qui avaient animé les auteurs des diverses propositions dont nous avons déjà parlé, il confia l'étude approfondie de la question à une commission extra-parlementaire composée de sénateurs de députés, de membres du Conseil d'Etat et du directeur général de l'Enregistrement, et présidée par le Ministre des Finances M. Léon Say.

Après une discussion poursuivie pendant trois séances, cette commission admit que les dettes hypothécaires devaient être déduites de l'actif des successions, et que cette déduction devait s'appliquer tout d'abord aux successions en ligne directe, sauf

à examiner ensuite si on pouvait l'appliquer aux successions collatérales.

Mais sur ces entrefaites des événements politiques survinrent, et les travaux de la commission furent interrompus.

Proposition de M. Pieyre (1883).

Dans la séance du 18 janvier 1883, M. Pieyre déposa à la Chambre des députés une proposition de loi ayant pour objet de modifier la loi du 22 frimaire an VII sur les droits de succession. L'article premier de cette proposition était ainsi conçu :

« En matière de successions, à l'avenir, il sera
« distrait sur la valeur des droits à payer en toute
« ligne, ceux qui correspondront aux dettes hypo-
« thécaires et à celles chirographaires dont il sera
« légalement justifié par l'enregistrement des billets,
« ainsi que cela se pratique pour la séparation des
« patrimoines ».

Le rapport de la commission d'initiative parlementaire sur la proposition fut déposé dans la séance du 12 février 1883. Il concluait à la prise en considération. Mais il ne fut pas donné suite à la proposition.

Amendement de M. Raoul Duval (1886).

Lors de la discussion du budget de 1886, M. Raoul

Duval, dans la séance du 6 novembre 1886, critiquant les projets de la commission du budget, réclama la défalcation des dettes des successions et la perception sur la richesse réellement transmise et non sur le passif qui les grève.

Amendements de M. Duché (1886-1887).

Au cours de la discussion du budget de 1886, M. Duché et d'autres députés déposaient un amendement tendant à la déduction du passif sous certaines restrictions.

« Le droit de succession se perçoit, y était-il dit, « sur le montant de ce que chacun recueille ou acquiert, déduction faite de la part qu'il doit supporter dans les dettes à la charge de l'héritage ».

C'était asséoir l'impôt sur chacune des parts héréditaires considérée isolément, au lieu de le calculer comme précédemment sur l'ensemble de l'actif de la succession ; cette modification se liait dans la proposition à l'établissement d'un tarif gradué d'après l'importance de chaque part.

Repoussé par la commission du budget, l'amendement fut repris l'année suivante par les mêmes députés.

Proposition et amendement de M. Borie (1887-1888).

De son côté, M. Borie, député, avait déposé le

9 juin 1887, une proposition de remaniement de certains droits d'enregistrement et de timbre qui tendait à la réforme de la déduction du passif sur les bases suivantes :

La valeur vénale était substituée au revenu capitalisé pour la liquidation du droit de succession sur les immeubles.

Le passif soit hypothécaire soit chirographaire devait être déduit en capital de la masse successorale, pourvu qu'il résultât, soit de titres authentiques et réguliers, soit d'actes sous signature privée ayant acquis date certaine un an au moins avant le décès. Tout acte sous signature privée, quel que fût son objet, était d'ailleurs assujetti à l'enregistrement, dans les trois mois de sa date, à peine de nullité.

Une compensation partielle était obtenue au moyen du relèvement de certains articles du tarif qui restait purement proportionnel.

Cette proposition, qui s'étendait à beaucoup d'autres points de la législation fiscale, n'aboutit pas.

Mais la partie relative aux successions fut plus tard reprise par son auteur, par voie d'amendement au budget de 1888, avec établissement d'un tarif qui progressait d'après l'importance de chaque part héréditaire.

Projet de la commission du budget de 1888.

La commission du budget de 1888 se trouvait

ainsi saisie simultanément par M. Duché et M. Borie de deux amendements qui malgré des différences essentielles, notamment en ce qui concerne l'assiette de l'impôt (revenu capitalisé dans le premier ; valeur vénale dans le second) s'accordaient sur le double principe de la déduction du passif et de la tarification progressive.

(C'est M. Yves Guyot qui présenta le rapport)

Art. 28. — « Le droit de succession se perçoit sur le montant net de ce que chacun recueille, déduction faite de ce qu'il doit supporter dans les dettes à la charge de l'héritage qui sont mentionnées ci-après :

A. Dettes hypothécaires existantes au jour de l'ouverture de la succession ;

B. Dettes relatives à la profession du défunt, telles qu'elles existent au jour de l'ouverture de la succession ;

C. Dettes chirographaires constatées par acte authentique ou par acte sous seing-privé enregistré au jour de l'ouverture de la succession ».

Art. 29. — « Les héritiers ou représentants qui voudront bénéficier de l'article ci-dessus devront fournir à l'appui de leur déclaration à l'enregistrement, dans le délai de trois mois à partir du jour de décès, tous les éléments nécessaires pour établir la situation active et passive du défunt au jour de l'ouverture de la succession ».

Art. 30. — « Ne seront pas admises en déduction pour la liquidation des droits de mutation :

1° « Les dettes reconnues par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires ;

2° « Les intérêts des dettes hypothécaires au delà d'une année ».

Article 31. — « Dans les cas de concert frauduleux entre les héritiers, donataires ou légataires et des tiers pour obtenir une diminution non due, le triple droit ainsi frustré pourra être réclamé à chacun d'eux, sans préjudice des poursuites s'il y a lieu. »

Article 32. — « Droits à payer en principal : Biens transmis par décès, dont la valeur est :

	Au-dessous de 1,000 fr.	De 1,001 à 20,000 fr.	De 20,001 à 50,000 fr.	Au-dessus de 50,000 fr.
En ligne directe.	1 0/0	1,50 0/0	2 0/0	3 0/0
Entre époux...	3 0/0	3,50 0/0	4,50 0/0	6,50 0/0
Frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces.	6,50 0/0	7,50 0/0	9 0/0	11,50 0/0
Grands - oncles, grand' - tantes, petits - neveux, petites - nièces, cousins - germains,.....	7 0/0	8,25 0/0	10 0/0	12,50 0/0
Parents au delà du 4 ^e degré et personnes non parentes.....	9 0/0	10,50 0/0	12,50 0/0	14,50 0/0

Comme conséquence, la Commission proposait d'établir pour les donations en ligne directe, hors contrat de mariage et avec partage, un tarif allant de 1 p. 0/0 au-dessous de 1,000 fr. à 3 p. 0/0, au-dessus de 50.000 fr., sans changer, du reste, le mode de liquidation de l'impôt.

Mais la direction générale de l'Enregistrement, consultée sur l'opportunité de la réforme, fit remarquer qu'elle causerait au Trésor un préjudice de près de 68 millions, préjudice que ne compenseraient pas les augmentations de droits proposées.

Aussi la réforme fut-elle écartée, mais l'idée en fut reprise par le gouvernement qui chargea une commission extra-parlementaire de préparer un nouveau projet.

Projet du gouvernement (1888)

Le 27 mai 1888, M. Tirard, alors ministre des finances, déposait sur le bureau de la Chambre, un projet de loi élaboré par les soins de cette Commission.

Ce projet renfermait dix articles, dont cinq consacrés à la déduction du passif et cinq aux mesures de compensation. Ce qui le caractérise plus spécialement, c'est que la déduction du passif demeurerait purement facultative, les parties peuvent à leur gré, soit la réclamer à la condition de prendre la valeur

vénale pour base de l'évaluation des immeubles, soit y renoncer, auquel cas le revenu capitalisé demeurerait la base de l'évaluation, mais la capitalisation pour les immeubles ruraux avait lieu au denier 30, au lieu du denier 25, édicté par la loi du 21 juin 1875.

La combinaison était ingénieuse à une époque où l'opinion acceptait moins facilement qu'aujourd'hui l'idée d'asseoir le droit de mutation par décès, sur la valeur vénale des immeubles et où l'impôt devait rester strictement proportionnel, l'exercice de la faculté d'option, ne pouvant avoir aucune influence sur la quotité du droit à percevoir.

La déduction était autorisée pour toutes les dettes en capital, liquides au jour de l'ouverture de la succession et résultant d'actes authentiques, de jugements ou actes sous-seings privés enregistrés avant cette époque. Le passif commercial était excepté.

Pour compenser la perte imposée au Trésor, M. Picard, proposait en même temps qu'une simplification des formes de l'expertise, mesure qui devait favoriser la répression des fausses évaluations d'immeubles, une majoration de 1 p. 0/0, dans les divers tarifs applicables aux successions en ligne collatérale et entre personnes non parentes. Le ministre proposait, en outre, d'exiger pour les transports des titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics un certificat de paiement des droits de mutation par décès, analogue

à celui requis par l'art. 25 de la loi du 8 juillet 1852 pour le transport ou la mutation des titres de la dette publique ; — de rendre applicables en Algérie les lois et tarifs qui régissent en France, la perception des droits de mutation par décès et de relever les tarifs de donations aux mêmes taux que dans la métropole ; — enfin de porter de 3 p. o/o à 6 o/o, la taxe de revenu à percevoir sur les lots et primes de remboursement.

Le projet ne put être discuté avant l'expiration des pouvoirs de la Chambre.

Projet du gouvernement (1889)

Mais il fut intégralement repris, dès le début de la cinquième législature par le nouveau ministre des finances, M. Rouvier, qui le déposa sur le bureau de la Chambre, le 28 novembre 1889.

Rapport de la Commission (1890)

La Commission spéciale chargée d'étudier ce projet se mit immédiatement à l'œuvre et dès le 27 mars 1890, elle présentait à la Chambre, par l'organe de M. Jamais, un rapport qui constatait l'accord du gouvernement et de la Commission sur les points essentiels de la réforme.

La Commission se séparait cependant du gouver-

nement quant à la fixation du mode d'évaluation des immeubles. Si elle se ralliait au principe de la perception sur la valeur vénale, elle supprimait le droit d'option que le projet réservait au redevable et le relèvement du taux de capitalisation du revenu des immeubles ruraux.

« La Commission a pensé, est-il dit, dans le rapport que dès l'instant où le principe de la déduction du passif est introduit dans notre législation, il faut l'accepter avec tous ses résultats. Il n'y a que des avantages à rendre uniforme le mode de perception de l'impôt de mutation par décès et à traiter, de la même manière, toutes les catégories de contribuables, qui devront désormais supporter le droit de succession sur l'émolument réel et net qu'ils recueillent. »

Mais afin de conserver au Trésor le bénéfice des moyens de vérification que l'Administration de l'Enregistrement a depuis longtemps réunis et entretenus pour le contrôle des évaluations en revenu, le nouvel article 4, disposait que la valeur vénale déclarée, ne pourrait être inférieure au produit de la capitalisation du revenu faite au denier 20, pour les immeubles urbains, et au denier 25, pour les immeubles ruraux, conformément aux lois existantes ».

« Du moment, ajoute le rapport, où elle adoptait la valeur vénale comme base de la perception pour tous les immeubles qu'ils soient ou non grevés du

passif, et où le revenu capitalisé ne restait plus qu'un moyen de contrôle de la déclaration des parties; la Commission a écarté le relèvement au denier 30, du taux de capitalisation proposé pour les immeubles ruraux. Elle a pensé que le chiffre minimum de 30 était trop élevé, et qu'il serait de nature à produire, dans certains cas, une capitalisation supérieure à la valeur réelle. Elle a voulu maintenir le denier 25, comme une garantie pour la propriété rurale, contre une aggravation quelconque de sa situation présente. »

Parmi les mesures de compensation proposées par le gouvernement, la commission repoussait le nouveau mode de procédure de l'expertise, le relèvement du tarif des successions entre frères et sœurs; l'élévation des droits de donation en Algérie au niveau des tarifs en vigueur dans la métropole. Elle acceptait au contraire tous les autres.

Vote du projet en première délibération (12 mars 1891).

Le projet, ainsi amendé, vint à l'ordre du jour de la Chambre le 12 mars 1891.

Après une brève discussion générale au cours de laquelle divers orateurs demandèrent l'adjonction de la réforme relative à la nue propriété et à l'usufruit, la suppression de l'hérédité au delà du cinquième degré, enfin l'établissement d'un tarif gradué

d'après l'importance des valeurs, la Chambre adopta le projet dans son ensemble et en réserva l'examen détaillé pour une deuxième délibération.

Rapport supplémentaire de la commission
(4 juillet 1892)

M. Jamais ayant été appelé à faire partie du gouvernement, les travaux de la commission, qui avait, d'ailleurs, été saisie d'un nombre considérable d'amendements, subirent un temps d'arrêt.

Le nouveau rapporteur, M. Boudenoot, déposa le 4 juillet 1892 un rapport supplémentaire qui étendait sensiblement la réforme de la déduction du passif et y juxtaposait celle qui concerne le mode d'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété au cas de transmission soit entre vifs, à titre onéreux ou à titre gratuit, soit par décès.

En ce qui touche la déduction du passif, la commission adoptait une base plus large que celle des deux projets successivement déposés par MM. Tirard et Rouvier, comme ministres des finances.

Non seulement, comme ces deux projets, elle autorisait la distraction des dettes résultant même d'actes sous signatures privées, mais elle réduisait de trois mois à un mois le minimum d'intervalle qui devait séparer la date du décès de celle à laquelle ces actes avaient acquis date certaine, elle étendait

aux intérêts et arrérages du terme courant la déduction qui n'avait été primitivement consacrée que pour le capital et elle allait jusqu'à autoriser la déduction des dettes résultant de simples conventions verbales déclarées à l'enregistrement un mois au moins avant le décès, en vertu de lois existantes.

Enfin, dans le système de la commission, il n'était plus nécessaire que les dettes fussent liquides au jour du décès, il suffisait qu'elles le fussent au jour de la déclaration de succession.

La commission admettait toujours que l'impôt successoral fut assis sur la valeur vénale des immeubles, sans que cette valeur put descendre au-dessous du revenu multiplié par 20 pour les immeubles urbains et par 25 pour les immeubles ruraux.

Quant à la réforme consistant dans un nouveau mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit transmis soit entre vifs à titre onéreux ou à titre gratuit, soit par décès, la commission s'appropriait purement et simplement un projet que le gouvernement avait déposé en 1880 et que M. Peytral avait repris comme ministre des finances en 1888. Montrons d'un mot l'économie de ce projet :

1° On rappelait que la loi organique du 22 frimaire an VII a soumis les transmissions de nue propriété ou d'usufruit à des conditions très rigoureuses au point de vue de l'impôt, en évaluant en

thèse générale l'usufruit à la moitié de la valeur de l'objet sur lequel il porte, à quelque époque qu'il soit transmis, et en taxant la nue propriété comme si la transmission s'appliquait à la propriété entière ; 2° on ajoutait que le système du gouvernement auquel se ralliait la commission reposait essentiellement sur le principe que la nue propriété et l'usufruit doivent supporter l'impôt, à chacune de leurs transmissions, sur leur valeur véritable, la taxe variant ainsi selon la plus value ou selon la décroissance que ces deux démembrements recevraient au cours du temps.

La commission évaluait à 25 millions environ la perte que la déduction des dettes devait imposer au Trésor et à une dizaine de millions la moins value à provenir de la réforme relative à l'usufruit et à la nue propriété. Elle mettait en regard 34 millions de ressources nouvelles qui devaient résulter :

1° Du relèvement des tarifs applicables aux transmissions par décès en ligne collatérale, autres que celles entre frères et sœurs, et des transmissions par décès entre personnes non parentes ;

2° Du relèvement de quelques droits de donation ;

3° De la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé comme base de perception des droits de mutation par décès.

4° Des mesures proposées quant aux conditions de

transport des titres nominatifs des Sociétés et Compagnies.

5° De l'extension à l'Algérie des lois et tarifs qui régissent en France la perception des droits de transmission à titre gratuit entre vifs ou par décès.

6° Du relèvement à 6 o/o de la taxe établie par l'article 5 de la loi du 21 juin 1875 sur les lots attachés aux obligations et autres titres d'emprunt.

Proposition de loi de M. Maujan (3 mai 1891).

De son côté, M. Maujan avec un grand nombre de ses collègues avait déposé sur le bureau de la Chambre, le 13 mai 1891, une proposition de loi ayant pour objet la réforme générale de l'impôt.

Le titre III de cette proposition était relatif aux successions et aux droits de mutation par décès. La vocation héréditaire des parents au delà du quatrième degré était supprimée. Les droits de mutation par décès devaient être perçus d'après des tarifs fixés pour cinq ans dans la loi des finances, et gradués d'après l'importance des successions en même temps que d'après le degré de parenté, suivant un taux variable entre 0 fr. 50 et 20 o/o de la valeur du capital successoral.

Les parts individuelles inférieures à 500 francs échues à des descendants ou à des ascendants étaient exemptées de tout droit.

Enfin était autorisée la déduction du capital successoral des dettes antérieures au décès du *de cujus* résultant d'actes authentiques ou ayant acquis date certaine d'après les règles du Code civil.

Comme on le voit, sauf ce qui concerne la distraction des charges, les mesures de compensation proposées par M. Maujan étaient assez radicales.

Rapport de la Commission (9 juillet 1892).

La proposition de M. Maujan fut renvoyée à une Commission et le rapport sur elle fut déposé par M. Dupuy-Dutemps le 9 juillet 1892.

L'art. 1^{er} du projet de la Commission était ainsi conçu : « Le droit de succession frappe, déduction faite des dettes, la valeur de tous les biens meubles et immeubles dont la transmission s'opère par décès..... »

Les articles 8, 10, 11 et 12 relatifs au mode d'évaluation des immeubles ainsi transmis, à l'énumération des dettes admises en déduction et aux justifications à fournir par les parties à l'appui de leur demande en déduction, n'étaient que la reproduction des articles 1, 2, 3 et 4 du texte du projet annexé au rapport de M. Jamais et qui avait été voté en première délibération par la Chambre le 12 mars 1891.

Mais la Commission se ralliait à la proposition

de M. Maujan en limitant au quatrième degré la vocation héréditaire en ligne collatérale, en affranchissant de tout impôt dans les successions en ligne directe et entre époux les parts dont la valeur nette n'excédait pas 1000 francs, et en adoptant le principe d'un impôt indéfiniment progressif à calculer « sur la part nette recueillie par chaque ayant-droit », d'après un tarif qui variait de 2 0/0 à 4 0/0 pour la ligne directe et les mutations entre époux, de 9 0/0 à 11,10 0/0 pour les mutations entre frères et sœurs, de 10 0/0 à 12,50 0/0 pour les mutations entre oncles, tantes, neveux et nièces, de 12 0/0 à 14,10 0/0 pour les mutations entre tous autres parents jusqu'au 4^e degré inclusivement et de 15 0/0 à 17,10 0/0 pour les mutations entre parents au-delà du 4^e degré et entre personnes non parentes. L'application de ces tarifs était limitée à une valeur nette de 1 million ; au-delà de ce chiffre le taux maximum s'augmentait de 0,10 0/0 par fraction de 50.000 fr.

En outre la Commission, à l'exemple de celle dont M. Boudenoot était rapporteur, réclamait l'adjonction de la réforme relative au mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit.

Péremption du projet du Gouvernement et de la proposition Maujan.

Mais le projet du gouvernement et la proposition

de loi de M. Maujan, qui avaient fait l'objet des rapports déposés par MM. Boudenoot et Dupuy-Dutemps les 4 et 9 juillet 1892 ne purent venir en discussion avant l'expiration des pouvoirs de la Chambre.

Reprise par MM. Boudenoot et autres du projet du gouvernement (30 novembre 1893).

Le 30 novembre 1893, fut déposée à la Chambre des Députés, une proposition de loi présentée par MM. Boudenoot et Félix Faure, qui n'était que la reproduction du texte du projet de loi voté en première délibération par la Chambre, le 12 mars 1891 et modifié par la Commission, ainsi qu'il résultait du rapport supplémentaire déposé le 4 juillet 1892 par M. Boudenoot.

En même temps la proposition de loi de M. Maujan était reprise par M. Dupuy-Dutemps.

Ces propositions furent renvoyées à une commission spéciale.

Projet du gouvernement (8 février 1894) présenté par M. Burdeau ministre des finances.

La sixième législature était ouverte à peine depuis quelques mois que, le 8 février 1894, M. Burdeau ministre des finances déposait sur le bureau de la

Chambre un important projet de loi dont les articles 5 à 8 tendaient à la réforme de la déduction des dettes en matière de mutation par décès.

Le principe en était ainsi posé dans l'article 5 :
« Pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès seront déduites les dettes, à la charge du défunt, liquides au jour de l'ouverture de la succession et établies à cette époque par des actes authentiques ou des jugements ».

Le projet écartait ainsi non seulement la déduction des dettes verbales, telles que les dettes de ménage, les frais funéraires, les dettes commerciales, comme l'avaient fait tous les projets antérieurs, mais encore les dettes établies par des actes sous signatures privées enregistrés à une époque ayant précédé plus ou moins celle du décès.

L'exposé des motifs justifiait ainsi cette exclusion :
« Ce qu'il importe surtout d'éviter, dans une réforme aussi considérable et qui n'est pas sans danger pour le Trésor, c'est la création d'un passif fictif. Or l'acte sous signatures privées, dont il est si facile de détruire les effets apparents par une contre lettre simultanée, se prête pour ainsi dire sans danger à la simulation des dettes sans existence réelle ; tandis qu'il n'est guère à redouter qu'une dette authentique même non accompagnée d'une garantie hypothécaire soit simulée.

La solennité de l'acte, les frais qu'il entraîne sont

autant de garanties de la sincérité des contractants.... La déduction de l'ensemble des dettes authentiques (hypothécaires ou chirographaires) constitue par elle-même un progrès assez important pour qu'on ne risque pas de compromettre dans une pensée d'équité théorique le principe même de la réforme ».

Le gouvernement proposait en même temps d'effectuer sur les bases du projet de loi du 20 mars 1880 repris le 15 octobre 1888 la réforme relative à l'assiette du droit proportionnel qui frappe les mutations de toute nature de nues propriétés et d'usufruit. C'est-à-dire qu'il admettait toujours la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé sans que cette valeur puisse être inférieure à la capitalisation du revenu par 20 ou par 25 suivant qu'on se trouvait en présence d'immeubles urbains ou d'immeubles ruraux.

En dehors de cette mesure de compensation, le gouvernement proposait l'élévation des droits de succession qui restaient proportionnels, le relèvement des tarifs des droits de donation, l'extension à l'Algérie, sauf certaines restrictions, des droits de mutation par décès perçus en France, le relèvement d'enregistrement des ventes de meubles, la modification du tarif des droits de timbre des quittances et des chèques, le moyen d'assurer la perception des droits de mutation par décès sur les titres

nominatifs, et le relèvement de la taxe sur les lots attachés aux obligations et aux titres d'emprunt.

Quelques explications sont nécessaires sur certaines de ces mesures de compensation qui n'étaient pas contenues dans les projets qui précèdent.

C'est ainsi que le relèvement des tarifs en matière de successions consistait simplement dans une élévation des tarifs actuels.

Les droits de mutation par décès restant strictement proportionnels, il devenait indispensable, pour ne pas surcharger outre mesure les petites successions entre collatéraux et entre personnes non parentes, d'imposer un sacrifice assez sensible à la ligne directe dans laquelle la valeur successorale presque égale au double de celle qu'offrent ensemble les mutations entre époux, les mutations entre collatéraux et les mutations entre personnes non parentes, constitue une base de perception tellement large que le moindre relèvement de tarif y est très productif. Le relèvement des droits de donation s'imposait comme conséquence de la surtaxe appliquée aux transmissions par décès, et il était en harmonie avec elle.

Le projet du gouvernement fut renvoyé à l'examen d'une commission spéciale.

Rapport de la commission (5 juillet 1894).

La Commission chargée de l'examen du projet de

loi déposé par le gouvernement le 8 février 1894 se trouvait en même temps saisie des deux propositions tendant également à la modification du régime fiscal en matière de successions et de mutations de nue propriété et d'usufruit, et émanant l'une de M. Dupuy-Dutemps, l'autre de M. Boudenoot.

Elle présenta un nouveau texte différant considérablement du projet de M. Burdeau.

Les articles 2 à 4 avaient trait à la déduction du passif pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès.

D'après l'art. 2, la déduction s'étendait à toutes les dettes liquides au jour de l'ouverture de la succession et établies à cette époque par des jugements, des actes authentiques antérieurs de trois mois à l'époque du décès, et par des actes sous signature privée enregistrés, ou ayant acquis date certaine autrement que par le décès du *de cujus* trois mois au moins avant l'ouverture de la succession.

Ces dispositions s'écartent surtout du projet déposé par M. Burdeau, en ce qu'elles étendent la déduction aux dettes établies par actes sous signature privée.

L'art. 3 qui énumérait certaines dettes non susceptibles d'être détruites était la reproduction d'une disposition semblable du projet de M. Burdeau.

Quant à l'art. 4, au lieu de frapper, dans tous les cas, d'une amende égale au double du supplément

de droit exigible, toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette, comme le faisait le projet Burdeau, il abaissait cette peine à la moitié du supplément de droit exigible, si la déclaration portait sur une valeur égale ou inférieure à la moitié du passif héréditaire.

D'après l'art. 5, qui reproduisait les dispositions du projet Burdeau, le droit de mutation par décès était liquidé, quant aux immeubles, sur la valeur vénale des biens, et sans que cette valeur fut inférieure au produit de la capitalisation par 20 ou 25.

Pour combler le déficit résultant de la déduction des dettes et de la réforme du mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, le projet de la Commission admettait le principe de l'impôt progressif en matière de droits successoraux et en relevait le tarif de la façon suivante :

En ligne directe, de.....	1 ^f 25 à 10 ^f 25 p. 0/0
Entre époux, de.....	3.75 à 12.75 p. 0/0
Entre frères et sœurs, de.....	8 à 17 p. 0/0
Entre oncles et tantes, neveux et nièces, de.....	9.50 à 18.50 p. 0/0
Entre grands oncles et grand'tantes, petits-neveux, petites-nièces et cousins germains, de.....	11 à 20 p. 0/0
Entre parents au 5 ^e et au 6 ^e degré, de.....	13 à 22 p. 0/0
Entre parents au delà du 6 ^e degré et autres personnes non parentes, de.....	15.50 à 24.50 p. 0/0

Les tarifs de la Commission, comme on le voit, relevaient d'une façon exagérée les droits en vi-

gueur. Aussi furent-ils l'objet de nombreuses critiques.

On leur reprocha tout d'abord de trop multiplier les tranches, ce qui engendrerait des erreurs de perception dont le redressement occasionnerait aux contribuables des ennuis et parfois même des déplacements onéreux.

Quant aux tarifs eux-mêmes, dont quelques-uns étaient véritablement excessifs, ils étaient trop élevés pour toutes les successions en ligne directe, depuis les plus faibles jusqu'aux plus importantes. S'il a paru impossible même au législateur de l'an VII, d'affranchir de tout impôt les successions en ligne directe, les lois postérieures ont soigneusement évité de porter les droits afférents à cette ligne au delà d'un taux très modéré. Les plus graves considérations, en effet, commandent d'user de beaucoup de ménagements envers l'enfant qui recueille la fortune paternelle.

Les autres mesures de compensation proposées par la commission consistaient dans le relèvement des droits de donation suivant un tarif progressif, l'application aux transferts des titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics de l'art. 25 de la loi du 8 juillet 1852 et dans l'extension à l'Algérie sous certaines restrictions du tarif des droits de mutations par décès perçus en France.

*Projet du gouvernement (10 nov. 1894),
présenté par M. Poincaré, ministre des finances*

M. Poincaré, ayant remplacé M. Burdeau au ministère des finances, présenta un nouveau projet qu'il inséra dans le projet de budget de l'exercice 1895, et qui fit l'objet d'un rapport conforme de la commission du budget.

Le nouveau projet du gouvernement, sur certains points, s'inspirait largement du projet de M. Burdeau, et comme ce dernier, il renfermait la déduction du passif dans les mêmes limites.

Déduction du passif

L'art. 1^{er} portait, en effet, que les seules dettes dont la déduction est autorisée sont les dettes liquides au jour de l'ouverture de la succession et « établies à cette époque par des actes authentiques antérieurs d'un mois au moins au décès ou par des jugements ». Ainsi se trouvaient écartées les dettes résultant d'actes sous signatures privées, alors même que ces actes auraient acquis date certaine, soit par l'enregistrement, soit de toute autre manière, trois mois au moins avant l'ouverture de la succession. Il est vrai que dans l'exposé des motifs, on prenait le soin de déclarer que cette limitation de la déduction du passif n'était que provisoire. Pour faire pro-

fitier de la réforme les dettes chirographaires, on attendait que celle-ci eût été expérimentée et qu'on en eût pu exactement mesurer tous les effets.

« Nous ne songeons pas, disait M. Poincaré dans
« cet exposé, à contester qu'en bonne logique la dé-
« duction du passif devrait s'étendre même à ces
« dernières dettes, mais la logique conduirait égale-
« ment à autoriser la déduction du passif commer-
« cial et même, comme dans certains pays qui n'ont
« pas d'ailleurs à se féliciter du libéralisme qui ca-
« ractérise cette partie de leur législation fiscale, des
« dettes même verbales lorsqu'elles peuvent être
« bien établies, des dettes de ménage, des frais funé-
« raires, etc...

« Or, les solutions les plus rationnelles ne sont
« pas toujours les meilleures en matière de finances
« il faut en ces délicates questions que domine l'in-
« térêt du Trésor, c'est-à-dire l'intérêt supérieur du
« crédit du pays, compter avec les difficultés qu'op-
« pose à la perception un esprit de fraude toujours
« prêt à profiter des moindres fissures de la loi. Ainsi
« que le faisait remarquer M. Burdeau, l'acte sous
« seing privé se prête avec une facilité extrême à la
« création d'un passif fictif. Comment, par exemple,
« les agents de perception s'assureraient-ils, dans
« tous les cas, de la sincérité des signatures apposées
« sur l'acte d'obligation qui leur serait présenté ?
« Comment empêcher une personne de soustraire

« au profit d'un tiers, d'un inconnu quelquefois, un
« billet qu'elle ferait enregistrer, qu'elle garderait
« ensuite par devers elle de manière à ne pas cons-
« tituer un titre dans les mains de ce dernier et que
« ses héritiers représenteraient, plus tard, au rece-
« veur afin d'obtenir la déduction ? ».

Liquidation des droits sur la valeur vénale.

L'article 4 du projet substituait la valeur réelle au revenu capitalisé comme base de la perception du droit de mutation par décès. Il n'était que la reproduction à peu près textuelle de l'article 8 du projet de M. Burdeau auquel la commission s'était ralliée. Déjà il avait été inséré dans les propositions rapportées de MM. Jamais et Boudenoot.

Actuellement l'impôt perçu résulte de la capitalisation du revenu brut au denier 25 pour les immeubles ruraux et au denier 20 pour les immeubles urbains.

La disposition nouvelle devait atteindre surtout les hôtels particuliers, propriétés d'agrément, parcs, châteaux entourés de vastes dépendances qui tout en donnant parfois un faible revenu ont une valeur considérable et représentent un capital important.

Mutations de nues propriétés et d'usufruits

Les articles 5 et 6 du projet concernaient le mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit.

On sait qu'à l'heure actuelle les transmissions de nue propriété et d'usufruit sont très rigoureusement imposées. L'usufruit à quelque époque qu'il soit transmis est évalué en thèse générale à la moitié de la valeur de l'objet. L'acquéreur de la nue propriété est obligé de payer le même droit que s'il entrerait immédiatement en jouissance de la pleine propriété.

Au moment où a été rédigée la loi de l'an VII, on ne connaissait que des moyens fort inexacts de calculer les chances de durée de la jouissance et de fixer, lors de chaque transmission de la nue propriété et de l'usufruit, la valeur respective véritable de chacun de ces démembrements de la propriété.

Aujourd'hui on a établi, sur la durée de la vie humaine, des moyennes qui servent de base aux opérations des Compagnies d'assurances et de la caisse des retraites de la vieillesse. A plus forte raison peuvent-elles être utilisées dans le calcul des droits de mutation et permettre la réalisation d'une réforme unanimement réclamée.

La réforme, telle que la présentait le projet de M. Poincaré, reposait essentiellement sur deux principes également nécessaires pour assurer le recouvrement de l'impôt et la simplification de la perception et pour proportionner le montant des taxes à l'importance réelle des objets transmis.

Le premier, c'était la perception immédiate, lors du démembrement de la propriété, de la totalité du

droit applicable à la nue propriété, sans qu'il fut besoin de surseoir jusqu'à sa réunion ultérieure avec la jouissance.

Le second principe, c'était la détermination de la valeur de la nue propriété et de l'usufruit suivant un tarif calculé d'après l'âge de l'usufruitier, afin que les mutations dont ces démembrements sont respectivement l'objet fussent assujetties à des taxes différentielles en rapport avec la plus value ou la diminution des droits transmis.

En résumé, l'économie du nouveau projet consistait à envisager distinctement, à l'époque de la mutation, les deux éléments qui composent une propriété démembrée, c'est-à-dire d'une part la nue propriété et de l'autre l'usufruit, et d'assujettir à l'impôt la valeur actuelle et respective de chacun de ces éléments. Cette valeur était fournie par l'époque plus ou moins rapprochée de la réunion en ce qui concerne le nu propriétaire, et par l'âge plus ou moins avancé de l'usufruitier, en ce qui concerne ce dernier.

Comme conséquence, aucun paiement anticipé n'étant plus effectué, le nu propriétaire, tandis qu'il continuerait à recueillir sans paiement d'aucune nouvelle taxe l'usufruit éteint naturellement, ne pouvait plus entrer en possession de cet usufruit avant l'expiration du terme normal ou convenu

lors du démembrement, sans acquitter l'impôt afférent à la convention qui opérerait la consolidation prématurée.

Etablissement du droit progressif.

C'est dans l'article 8 que se trouvait le trait el plus caractéristique du projet de M. Poincaré. Il substituait au droit proportionnel de mutation par décès un droit gradué non plus seulement d'après le degré de parenté, mais aussi d'après l'importance des valeurs transmises.

Voici les tarifs :

	1 fr. à 1.000 fr.	1.001 fr. à 10.000 fr.	10.001 fr. à 50.000 fr.	50.001 fr. à 100.000 fr.	100.001 fr. à 250.000 fr.	250.001 fr. à 500.000 fr.	500.001 fr. à 1 million.	Au- dessus de 1 million.
	‰	‰	‰	‰	‰	‰	‰	‰
1 ^o Ligne directe.....	4 »	4 25	4 50	4 75	2 »	2 50	2 50	2 50
2 ^o Entre époux.....	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »
3 ^o Entre frères et sœurs.....	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »
4 ^o Entre oncles ou tantes et neveux et nièces.....	10 »	10 »	11 »	11 50	12 »	12 50	13 »	13 50
5 ^o Entre grands-oncles grand'tantes, et petits-neveux ou petites nièces et entre cousins germains.....	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	14 50	15 »	15 50
6 ^o Entre parents au 5 ^e ou 6 ^e degré..	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50
7 ^o Entre parents au delà du 6 ^e degré et entre étrangers.....	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50	18 »	18 50

Comme on le voit, avec cette graduation on dégrevait, par rapport à la situation actuelle et indépendamment de l'avantage qu'elles devaient retirer de la distraction des charges et de la réforme de l'usufruit, toutes les parts héréditaires au-dessous de 10.000 francs en ligne directe.

En effet une part héréditaire brute de 2000 francs est actuellement imposée à 1 fr. 25 et paye 25 fr. d'impôt.

Avec le système de M. Poincaré une part héréditaire nette de 2000 francs serait imposée à 1 fr. p. 0/0 et payerait 20 francs soit un cinquième en moins.

Une part de 10.000 francs, toujours avec ce même système, payerait 120 francs alors qu'actuellement elle est imposée à 125 francs.

On voit donc que les tarifs de M. Poincaré réalisaient dans la ligne directe des améliorations importantes, et cela au prix d'une graduation très modérée, qui, dans la même ligne, ne dépassait pas le taux de 2 fr. 50.

Encore ne faut-il pas perdre de vue que ce taux ne devait pas être payé sur la part héréditaire tout entière. La première tranche au-dessous de 2000 fr. n'était imposée qu'à 1 p. 0/0, la deuxième tranche de 2000 à 10.000 francs n'était imposée qu'à 1 fr. 25 p. 0/0 ; et ainsi de suite.

De sorte qu'une part héréditaire nette d'un mil-

lion, au lieu d'être imposée au taux maximum de 2 fr. 50, ne devait l'être qu'à un taux moindre, résultant de l'application à chaque tranche du taux correspondant. Elle ne payerait en réalité que 2 fr. 3345 p o/o. Pour une part de cette importance, les droits actuels s'élèvent à 12.500 francs; ils seraient avec le système de M. Poincaré de 23.345 fr. Dans l'établissement de ses droits gradués, M. Poincaré s'était attaché à faire en sorte qu'en ligne directe l'impôt ne dépassât jamais le revenu d'une année.

De plus, il avait pris soin de s'en tenir, dans la fixation des taux aux idées directrices suivantes. Tout d'abord il avait cherché, pour chaque ligne à partir d'un taux sensiblement analogue au taux actuel, qui, il ne faut pas l'oublier, se trouve augmenté d'un quart par l'addition de deux décimes et demi, tandis que les nouveaux droits ne recevaient aucune adjonction de cette nature. Il n'était descendu au-dessous des chiffres présents qu'à partir de la ligne directe; et il s'était peu à peu élevé au-dessus de ces chiffres jusqu'à remplacer, entre personnes non parentes, le taux de 11,25 les décimes compris par celui de 15 o/o affranchi des décimes.

En ligne directe, le taux de M. Poincaré était inférieur à la base à celui que proposait M. Burdeau. Il était égal entre époux, inférieur entre frères et sœurs.

En second lieu, M. Poincaré s'était appliqué à ne faire que le moins grand nombre de tranches possible et à n'y affecter que des taux simples. Il avait dû toutefois fractionner en trois les parts héréditaires inférieures à 50.000 fr. parce que ce sont les plus nombreuses et que l'on ne pouvait sans occasionner une perte considérable au Trésor traiter aussi favorablement des parts de 10.000 à 50.000 fr. que celles de 2.000 à 10.000 ou que celles au-dessous de 2.000 fr.

En effet les statistiques telles qu'elles ont pu être établies dans une matière qui sous le régime de la proportionnalité du droit échappe nécessairement à tout calcul rigoureux, paraissent établir que la valeur moyenne des parts héréditaires ne dépasse pas 30.000 fr.

En troisième lieu, M. Poincaré avait tenu à maintenir la progression des taux dans des limites étroites, et à ne pas dépasser de beaucoup, dans la fixation du plus élevé de ses droits maxima, le chiffre auquel s'était arrêté le gouvernement dans le projet de M. Burdeau, pour les successions entre étrangers. Ce chiffre était de 16,25 p. 0/0. Dans le projet de M. Poincaré, les successions les plus imposées devaient payer 18,50 au delà de un million par part héréditaire ; et comme elles ne payeraient que 15 p. 0/0 à la base ; elles seraient en définitive taxées, pour les parts égales même à un million, de

17,544 p. o/o, c'est-à-dire d'un point environ de plus que dans le projet de M. Burdeau.

Disjonction du projet Poincaré de la loi de finances de 1895 (16 mars 1895).

La Chambre n'avait pas encore pu procéder à l'examen du budget de 1895, qui, comme nous l'avons dit, contenait la réforme des droits de succession, quand le ministère dont faisait partie M. Poincaré démissionna.

Lecabinet, qui le remplaça, trouva que la réforme proposée était trop importante pour être insérée dans la loi de finances, et le nouveau ministre des finances M. Ribot demanda à la Chambre de disjoindre le projet du budget, en s'engageant à le représenter bientôt sous forme de loi spéciale.

M. Ribot faisait remarquer qu'à la suite de l'examen approfondi auquel devrait se livrer la Commission chargée de l'étude du projet, si la disjonction était prononcée, cette Commission pourrait peut être trouver le moyen d'étendre la réforme et d'admettre à déduction les dettes sous seing privé et le passif commercial.

La Commission du budget de 1895 et la Chambre après elle, à la date du 16 mars 1895, acceptèrent la disjonction, et le projet fut renvoyé à l'examen de la Commission.

Nouveau projet présenté par la Commission et rapporté par M. Doumer (16 novembre 1895).

C'est ce projet, c'est-à-dire celui de M. Poincaré refondu et modifié qui fut présenté à la Chambre le 16 novembre 1895, sous forme de projet spécial, et que M. Doumer, en qualité de rapporteur, fut chargé de défendre.

Disons tout d'abord que les deux traits caractéristiques du nouveau projet étaient les suivants :

La déduction du passif était admise pour toutes les dettes civiles susceptibles de faire preuve en justice et pour les dettes commerciales justifiées par les livres de commerce.

De plus la valeur fictive, résultant de la capitalisation du revenu par 20 ou 25, selon qu'il s'agit d'immeubles ruraux ou urbains, restait la base de la liquidation du droit de mutation par décès sur les immeubles.

Telles étaient les deux différences essentielles qui distinguaient le projet de la Commission de celui de M. Poincaré. Nous les examinerons du reste plus en détail ; car nous croyons qu'il est utile d'analyser point par point le rapport de M. Doumer.

Les dispositions nouvelles relatives à la déduction des dettes étaient comprises dans les articles 1, 2 et 3 ainsi conçus :

Déduction du passif dans les successions.

Article premier. — Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, *dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée, savoir : pour les dettes civiles, par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt, et pour les dettes commerciales par ses livres de commerce.*

Les dettes dont la déduction sera demandée seront détaillées, article par article, dans un inventaire sur papier non timbré, qui sera déposé au bureau lors de la déclaration de la succession et certifié par le déclarant.

Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes sera écartée pour la perception des droits, sauf aux parties à se pourvoir en restitution s'il y a lieu ».

(Nota. — Les parties du texte qui ne figuraient pas dans le projet de M. Poincaré sont en caractères italiques).

Article 2. — « Toutefois ne seront pas déduites :

« 1° Les dettes échues trois mois au moins avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque ;

« 2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers, donataires et légataires, ou de personnes interposées ; sont réputées interposées les personnes désignées dans l'art. 911, dernier alinéa, du code civil ;

« 3° Les dettes reconnues par testament, lesquelles seraient considérées comme des legs ;

« 4° Les dettes garanties par une inscription hypothécaire périmée ; si l'inscription non *périmée* subsiste, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit s'il y a lieu ;

5° « Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger ; celles qui sont hypothéquées sur des immeubles situés à l'étranger, et celles qui dépendent de successions d'étrangers. »

Article 3. — « *Toute attestation* ou déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette, sera punie d'une amende égale *au quart de cette dette, sans que cette amende puisse être inférieure à deux cents francs en principal.*

« Il n'est rien innové aux dispositions de l'art. 32 de la loi du 22 frimaire an VII. »

La principale innovation, on le voit, résidait dans l'admission de toutes les dettes civiles et commerciales dûment justifiées, au lieu des seules dettes établies « soit par des actes authentiques, soit par des jugements. »

M. Doumer, justifiait ainsi, dans son rapport, les modifications qui en découlaient.

La justification des dettes civiles, disait-il, dont la déduction sera demandée, pourra être faite par toute espèce de titres, du moment où ils pourraient faire foi en justice de l'existence des dettes, c'est la formule la plus large qu'il ait paru possible de trouver. Il serait absurde d'admettre que les héritiers du défunt puissent exiger du fisc, la déduction de dettes dont le créancier serait dans l'impossibilité de poursuivre le recouvrement devant les tribunaux.

En ce qui concerne les dettes commerciales, la justification en est faite par la production des livres de commerce. Pour elles, tous les genres de preuves ne pourraient être admis, car au passif dont le montant serait donné, correspond en général un actif qu'il est difficile de saisir. Par exemple, les traites qui engagent le défunt, ont pour contre-partie des traites qui engagent des tiers envers lui. De plus, la valeur même des fonds de commerce est déterminée, dans l'évaluation des successions, d'une manière très aléatoire, et on laisse par là échapper une part de l'actif dans un grand nombre de successions. Le contrôle par la production des livres est donc indispensable.

Encore faudra-t-il que l'administration de l'Enregistrement, se montre particulièrement vigilante, pour défendre le Trésor contre la fraude.

L'administration aura tout naturellement le droit d'apprécier les justifications qui lui seront faites, et lorsque celles-ci seront insuffisantes, de ne pas tenir compte de la dette pour le calcul du droit de mutation. Le recours est ouvert aux parties, comme en matière de restitution.

L'article 2, qui énumère les exceptions à la règle générale de la déduction des dettes, est la reproduction de l'article 2 du projet de M. Poincaré. Au premier paragraphe, excluant les dettes échues trois mois au moins avant l'ouverture de la succession, il a paru possible d'apporter une restriction et d'admettre la dette venue ainsi à échéance, mais pour laquelle il sera produit une attestation du créancier certifiant que la dette existait au moment de la mort du débiteur. La production de cette pièce, qui pourrait obliger à remboursement les héritiers ou légataires, semble une garantie suffisante contre toute fraude, à l'égard du fisc.

Au quatrième paragraphe, les mots « *non périmée* » ont été intercalés dans la phrase : « si l'inscription subsiste... » pour donner plus de précision au texte. L'administration avait fait à ce sujet l'observation suivante : « Dans la pratique, le remboursement d'une créance, n'est pas toujours accompagné de la radiation de l'inscription hypothécaire, et cela par économie. L'existence d'une inscription ne suffit donc pas pour prouver que la dette subsiste ;

d'où la nécessité d'exiger pour la déduction que l'inscription ne soit pas périmée. »

L'ancien paragraphe 6 de ce même art. 2, a été supprimé dans le nouveau texte. Il comprenait, parmi les dettes qui ne seraient pas déduites, « les intérêts, arrérages, loyers et fermages excédant le terme courant. » Il n'y avait pas lieu de maintenir cette restriction, dès lors qu'on faisait non une réforme partielle, comme dans le premier projet, mais une réforme intégrale, étendant la déduction à tout le passif dont les héritiers peuvent établir l'existence.

Le nouvel article 3 punit d'une amende beaucoup plus forte que ne le faisait l'ancien texte, les déclarations ou attestations ayant indûment entraîné la déduction d'une dette. Cette aggravation de la peine a été faite à la demande de l'Administration de l'Enregistrement qui a donné à l'appui de sa proposition les motifs suivants :

« A la différence du projet de 1894 qui limitait le passif susceptible d'être déduit, le projet en préparation admet à déduction toutes les dettes résultant de titres, même sous signatures privées, ou de livres de commerce. En outre, il ne considère plus comme éteintes les dettes arrivées à échéance, pourvu que le créancier atteste que le remboursement n'avait pas eu lieu quand la succession s'est ouverte. Il est nécessaire de prendre les mesures les plus sévères,

contre les facilités qu'un régime aussi libéral offrira aux tentatives de fraude.

« Une amende, égale au double du supplément de droit exigible, n'a plus paru constituer une pénalité suffisante. C'est pour ce motif qu'on propose de frapper toute déclaration ou attestation, ayant indûment entraîné la déduction d'une dette, d'une amende égale au quart du montant de la dette.

« Cette sanction est empruntée à l'art. 12 de la loi du 23 août 1871, suivant lequel toute dissimulation dans le prix d'une vente, ou dans la soulte soit d'un échange, soit d'un partage, est punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée.

« Le concert frauduleux qui s'établirait entre l'héritier et un ancien créancier pour présenter comme subsistant encore une dette qui a été remboursée mérite d'être réprimé aussi rigoureusement que l'entente établie entre le vendeur et l'acquéreur pour la dissimulation d'une partie du prix. »

Evaluation des biens meubles

L'art. 4 du nouveau projet, ne figurait pas dans le projet de M. Poincaré. Il était ainsi conçu :

Article 4. — L'article 3 de la loi du 21 juin 1875, est modifié ainsi qu'il suit : La valeur de la propriété des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès :

1° Par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès ;

2° Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès ; cette disposition s'applique aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe premier, et dont l'évaluation serait inférieure au prix de la vente ;

3° A défaut d'inventaires, d'actes ou de vente, par l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession, sauf aux héritiers, en cas d'évaluation exagérée dans la police, à en fournir la preuve ;

4° Enfin à défaut de toutes les bases d'évaluation établies aux trois paragraphes précédents, par la déclaration faite conformément au § 8 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII.

L'insuffisance dans l'estimation des biens déclarés sera punie d'un droit en sus, si elle résulte d'un acte antérieur à la déclaration. Si, au contraire, l'acte est postérieur à cette déclaration, il ne sera perçu qu'un droit simple sur la différence existant entre l'estimation des parties et l'évaluation contenue aux actes.

Les dispositions qui précèdent ne sont applica-

bles ni aux créances, ni aux rentes, actions, obligations, effets publics et tous autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des lois spéciales.

Comme on le voit, les dispositions de l'article 4 ont pour but de prévenir les fraudes trop fréquentes qui se produisent dans la déclaration de la valeur des meubles meublants, objets d'art, etc., qui garnissent l'habitation du défunt.

Il avait été question un moment, sur la demande de l'Administration, de prendre les polices d'assurances comme élément de preuve. Mais la commission objecta avec raison que les chiffres inscrits dans les polices d'assurances étaient presque toujours majorés par le propriétaire qui évalue, non pas la valeur actuelle de son mobilier, mais la somme qu'il lui faudrait déboursier au cas où le mobilier serait détruit, pour en acheter un neuf. Aussi une restriction fut-elle apportée en ce qui concernait la détermination de la valeur des meubles au moyen des polices d'assurances ; et voilà pourquoi on décida qu'il serait permis aux héritiers de faire la preuve de l'évaluation exagérée de la police d'assurance.

Valeur vénale des biens et revenu capitalisé.

Comme nous l'avons exposé dès le début, la valeur fictive résultant de la capitalisation du revenu

par 20 ou 25 selon qu'il s'agit d'immeubles ruraux et urbains, restait la base de la liquidation du droit de mutation par décès sur les immeubles.

C'est dire que l'article 4 du projet de M. Poincaré ne figurait pas dans le projet de la commission. On sait que cet article substituait la valeur réelle, vénale, au revenu capitalisé comme base de la perception du droit de mutation.

D'ailleurs M. Ribot, au nom du gouvernement, s'était fait l'écho à la tribune des critiques soulevées par cette substitution, et il avait fait connaître l'intention du gouvernement de ne pas persister sur ce point.

Ces critiques portaient surtout sur la faculté laissée à l'Administration de choisir le mode d'évaluation le plus avantageux pour le Trésor, soit comme aujourd'hui le revenu capitalisé des immeubles, soit leur valeur vénale.

M. Doumer disait dans son rapport : « Il fallait donc choisir. On pourrait disserter longuement sur les avantages théoriques de l'un et de l'autre procédé. Ce sont des raisons de fait qui nous ont déterminé au maintien du *statu quo*. Substituer la valeur vénale au revenu capitalisé, comme il l'est actuellement au denier 25, c'était imposer un surcroît de charge à la propriété rurale dont le revenu est presque toujours inférieur à 4 p 0/0, et dont la situation, à l'heure présente, n'est pas tellement

prospère qu'on ait le droit de la surcharger. En outre l'Administration a, de longue main, amassé une foule de documents et de renseignements sur le revenu des biens ruraux qui lui permettent de contrôler les déclarations des héritiers ou légataires. C'était perdre, au grand détriment du Trésor, le fruit de ce patient travail que d'abandonner la méthode du revenu capitalisé. »

Telles sont les raisons qui portèrent la commission à abandonner les dispositions de M. Poincaré tendant à l'évaluation des immeubles au moyen de la valeur vénale.

Valeur de l'usufruit et de la nue propriété.

Par contre elle conserva intégralement les dispositions du projet Poincaré concernant le mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit. Nous avons expliqué déjà en quoi consistait l'économie de cette importante réforme. Nous n'y reviendrons pas. Notons simplement que les articles 5 et 6 du projet de la commission étaient la reproduction littérale des articles 5 et 6 du projet Poincaré.

Déclaration des successions.

L'article 7 avait trait aux conditions de la déclaration à faire par les ayants droit. Il exigeait une

déclaration unique, pour chaque succession, au bureau du domicile du décédé; ce que faisait d'ailleurs le projet Poincaré; mais on y ajouta une disposition nouvelle pour intéresser les receveurs de l'enregistrement du bureau de la situation des biens à la sincérité des déclarations qui seraient faites.

Tarif progressif des droits de succession.

L'article 8 renfermait le tarif des droits de succession. Il remaniait très légèrement le tarif précédemment proposé par M. Poincaré.

M. Doumer expliquait ainsi les raisons qui avaient poussé la Commission à apporter ces modifications : « Nous avons dit la principale raison du changement apporté au tarif précédemment proposé. Il s'agit de donner une compensation partielle à la perte de recettes qui résulte de l'extension de la déduction des dettes. Pour cela une légère augmentation a été apportée aux droits applicables aux très grosses successions, par la création d'une colonne supplémentaire ajoutée au tableau et dont les taux sont en général de 0 fr. 50 p. 0/0 supérieurs aux taux maxima précédemment admis. De plus quelques défectuosités de détail existant dans le tarif, par suite des changements successifs qu'il avait subis, ont été enlevées, en même temps qu'on supprimait le tarif spécial aux successions en ligne collatérale au

5^e et au 6^e degré, le tarif entre parents plus éloignés et entre personnes non parentes leur devenant applicable.

La progression qui résulte des nouveaux tarifs est très peu différente de celle qu'établissait l'ancien texte.

Ces tarifs étaient les suivants.

« Art. 8. — Les droits de mutation par décès de biens meubles ou immeubles seront liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit. Ils seront perçus, sans addition d'aucun décime, pour chacune des fractions de cette part, suivant les tarifs portés au tableau ci-après :

Indication des degrés de parenté.	Taux applicables à la fraction de part nette comprise entre									
	4 fr. et 2,000 fr.	2,001 fr. et 10,000 fr.	10,001 fr. et 50,000 fr.	50,001 fr. et 100,000 fr.	100,001 fr. et 250,000 fr.	250,001 fr. et 500,000 fr.	500,001 fr. et 1 million.	1 million et 3 millions.	Au- dessus de 3 millions.	
	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
1 ^o Ligne directe.....	1 »	1 25	1 50	1 75	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 »
2 ^o Entre époux.....	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	7 »	8 »	9 »	9 »
3 ^o Entre frères et sœurs.....	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	12 »	13 »	14 »	14 »
4 ^o Entre oncles ou tantes et ne- veux ou nièces.....	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »	16 »
5 ^o Entre grands-oncles ou grand- tantes, petits-neveux ou petites- nièces, et entre cousins germains.	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	15 »	16 »	17 »	18 »	18 »
6 ^o Entre parents au delà du 4 ^e de- gré et entre personnes non pa- rentes.....	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	20 »

« Toutefois, pour les parts successorales nettes n'excédant pas mille francs (1.000 fr.), et seulement en ligne directe, entre époux et entre frères et sœurs, les taux portés au tableau ci-dessus seront réduits de moitié et fixés ainsi :

« En ligne directe.	0.50 p. 0/0
« Entre époux	1.875 p. 0/0
« Entre frères et sœurs	4.25 p. 0/0

« Pour les parts successorales nettes n'excédant pas dix mille francs (10.000 fr.), et seulement entre époux et entre frères et sœurs l'impôt sera calculé sur la part entière à un taux ainsi réduit :

« Entre époux	3.75 p. 0/0
« Entre frères et sœurs	8.10 p. 0/0

« *Les taux applicables aux parts successorales recueillies en ligne directe seront doublés lorsque, par le prédécès du père, le petits-fils héritera directement de son aïeul ; ils seront triplés lorsque l'arrière-petit-fils héritera directement de son bisaïeul. Les taux de la ligne directe seront également doublés lorsque la part successorale sera recueillie dans la ligne directe ascendante, allant du fils au père, et triplés quand elle ira du petit-fils ou arrière-petit-fils à l'aïeul ou au bisaïeul.*

« Les dispositions de l'avant-dernier alinéa de l'article 53 de la loi du 28 avril 1816 sont maintenues ».

Mutations de valeurs mobilières.

L'article 11 avait pour but de prendre des précautions contre la fraude qui s'exerce sur le transport des titres et dépôts dans le paiement des successions.

Les deux premiers paragraphes formaient d'ailleurs l'article 10 du projet Poincaré. Le premier, relatif au transfert ou à la mutation au Grand Livre de la Dette publique, n'était que la reproduction d'un article de la loi du 8 juillet 1852.

Le second avait pour but d'étendre aux titres des sociétés, départements, communes et établissements publics les formalités déjà existantes pour les titres nominalifs de rente sur l'Etat, et de prendre en ce qui concerne la mutation de ces titres les mêmes précautions contre la fraude.

Mais la Commission d'accord avec le gouvernement avait été d'avis qu'on pouvait aller plus loin. Aussi le 3^e paragraphe de l'article 11 obligeait-il les dépositaires ou détenteurs de titres, sommes ou valeurs quelconques, à ne s'en dessaisir que sur la présentation d'un certificat du receveur de l'enregistrement conforme à celui exigé pour le transfert des titres de rentes. La responsabilité des administrateurs, détenteurs ou dépositaires, établie dans le dernier alinéa de l'article, devait suffire à garantir l'Etat contre des dissimulations jusqu'ici trop fréquentes.

Fraudes dans les déclarations.

La sanction à donner aux prescriptions des articles du projet relatives aux déclarations de dettes et aux évaluations de meubles et valeurs mobilières faisait l'objet de l'art. 12.

Cet article était nouveau. Il n'existait rien de semblable dans le projet Poincaré. En voici le texte :

« Art. 12. — L'inexactitude des attestations ou déclarations de dettes, de même que les omissions et les insuffisances d'évaluation commises dans les déclarations souscrites en matière de meubles et valeurs mobilières pour le payement des droits de mutation par décès pourront être établies par tous les genres de preuves admises par le droit commun.

Il n'est rien dérogé, en cette matière, aux dispositions des articles 65 de la loi du 22 frimaire an VII et 17 de la loi du 27 ventôse an IX, sauf dans les instances ne comportant pas la procédure spéciale établie par ces articles ».

Ceci demande quelques explications ; car avec l'art. 12, on créait une innovation qui n'était pas sans danger.

On a vu en effet, dans l'exposé que nous avons fait de la législation fiscal en vigueur, que tous les genres de preuve n'étaient pas admis en matière de fraudes dans les déclarations.

Pour quelles raisons, la Commission croyait-elle devoir renoncer à des dispositions qui n'avaient pour but que de soustraire les familles aux investigations parfois indiscretes du fisc ? M. Doumer, dans son rapport, prend soin de dire que c'est l'administration qui a demandé l'insertion dans la loi des dispositions comprises dans l'art. 12.

Aussi est-il intéressant de connaître les motifs dont se prévalait l'administration pour appuyer ses prétentions. Les voici :

« Aux termes de l'article en question, l'inexactitude des attestations ou déclarations de dettes pourra être établie par tous les genres de preuves admises par le droit commun. Il en sera de même pour les omissions et les insuffisances d'évaluations commises dans les déclarations souscrites en matière de meubles et de valeurs mobilières. Ces omissions et insuffisances sont malheureusement trop fréquentes et trop préjudiciables au Trésor pour qu'il ne soit pas nécessaire de les déjouer par tous les moyens.

« Le droit commun prévoit cinq modes de preuves : la preuve littérale, — la preuve testimoniale, — la présomption, — l'aveu de la partie, — et le serment (Code civil, art. 1313).

« La loi du 22 frimaire an VII ne contient aucune disposition qui interdise expressément l'emploi de tel ou tel de ces moyens de preuves, mais l'usage de

certaines d'entre eux trouve un obstacle légal dans les formes spéciales de procédure tracées par l'art. 65 de la loi du 22 frimaire an VII et par l'article 17 de la loi du 27 ventôse an IX.

« D'après ces articles, l'instruction des instances en matière d'enregistrement doit avoir lieu exclusivement par mémoires respectivement signifiés et tout débat oral est interdit à peine de nullité du jugement.

« La jurisprudence a conclu depuis longtemps que l'administration ou les parties ne peuvent invoquer, parmi les preuves du droit commun, que celles dont l'emploi se plie aux exigences de l'instruction par écrit. De ce nombre sont la preuve littérale, les présomptions et l'aveu, à la condition bien entendu qu'il ait été consigné par écrit.

« Par une conséquence nécessaire de cette interprétation, la Cour de cassation a été amenée à considérer comme prohibé l'usage de la preuve testimoniale et du serment.

« En effet, les formes de l'enquête ou de l'interrogatoire sur faits et articles, telles qu'elles sont réglées par le Code de procédure civile supposent nécessairement l'existence d'un débat oral.

« Il en est de même du serment qui implique la comparution personnelle de la partie à laquelle il est déféré.

« L'article 12 du projet tend à lever cette prohi-

bition. Un premier pas a été fait dans cette voie par les lois des 23 août 1871 et 28 février 1872, qui ont autorisé l'administration à user, sous certaines conditions, de la preuve testimoniale pour constater les dissimulations de prix dans les actes de ventes d'immeubles et de fonds de commerce.

« Si les dissimulations de prix de vente ainsi que les omissions et les insuffisances dans les déclarations de successions mobilières causent déjà un grave préjudice au Trésor, un dommage plus considérable encore pourra résulter pour lui de la fraude consistant à alléguer un passif fictif. C'est pour cela qu'il importe d'armer vigoureusement l'administration en cette matière en lui accordant l'usage de toutes les preuves de droit commun.

« Lorsque l'administration invoquera, pour établir l'inexactitude de la déclaration, l'un des genres de preuve qui impliquent un débat oral, elle devra nécessairement observer les formes ordinaires tracées par le Code de procédure civile, puisque l'emploi de ces moyens de preuve est incompatible avec la procédure spéciale organisée par les lois du 22 frimaire an VII et du 27 ventôse an IX.

« Mais cette procédure a sur celle du droit commun le grand avantage d'être à la fois plus rapide et moins coûteuse. Il importe donc, aussi bien dans l'intérêt du Trésor que dans celui des particuliers, de la maintenir pour tous les cas où l'instruction pourra

se faire par écrit, c'est-à-dire toutes les fois que l'Administration invoquera la preuve littérale, les présomptions tirées d'actes et de faits constants au procès, ou l'aveu écrit de la partie. »

Telles étaient les raisons invoquées par l'Administration. Elles parurent décisives à la Commission, qui tint compte, en outre, de l'extension donnée à la déduction des dettes, et crut nécessaire de fournir à la Régie des armes plus complètes pour déjouer la fraude.

Discussion et vote du projet à la Chambre

(16-22 novembre 1895).

Le projet, que nous venons d'analyser dans ses grandes lignes, fut discuté et voté à la Chambre des députés dans les séances des 16, 18, 19, 21 et 23 novembre 1895.

Les articles 1, 2, 3, relatifs à la déduction des dettes furent adoptés purement et simplement, sauf les légères modifications suivantes, introduites dans la rédaction de l'art. 2 qui énumère diverses dettes non admissibles à déduction.

M. Darlan fit valoir que le paragraphe 3 de cet article pouvait soulever des difficultés en ce qui concernait les dettes reconnues par testament.

Aussi pour les éviter, le texte du paragraphe 3 fut-il voté ainsi modifié : « Toutefois ne sont pas dé-

duites :..... 3° les dettes reconnues par testament lesquelles, *au point de vue fiscal*, seront considérées comme des legs ».

Enfin sur les observations de M. Darlan, et pour en rendre le texte plus précis, les paragraphes 4 et 5 de ce même article 2 furent modifiés ainsi qu'il suit :

« Toutefois ne sont pas déduites :.....

« 4° Les dettes garanties par une inscription hypothécaire périmée ; si l'inscription *n'est pas périmée*, mais si le chiffre en est réduit, l'excédent seul sera déduit, s'il y a lieu.

« 5° Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, *à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France* ; celles qui sont hypothéquées sur des immeubles situés à l'étranger ; et celles qui grèvent des successions d'étranger ».

Les autres articles du projet, même celui concernant les tarifs de progression furent votés purement et simplement, sauf l'article 4 où fut introduite une modification réduisant à 60 p. o/o de la valeur déclarée dans les polices d'assurances, la base de l'évaluation du mobilier pour la liquidation du droit de mutation par décès, à défaut d'inventaire ou d'actes de vente.

*Le projet voté par la Chambre porté au Sénat
(1896-97).*

Le Sénat, saisi du projet voté par la Chambre, nomma une Commission spéciale chargée de l'étudier, et le rapport de cette Commission fut déposé sur le bureau du Sénat par M. Cordelet, le 9 juillet 1896.

La Commission adoptait le principe de la déduction du passif, ainsi que le nouveau mode d'évaluation et de perception du droit de mutation par décès de l'usufruit et de la nue propriété. Mais elle écartait le système progressif appliqué aux droits de succession, qu'elle jugeait dangereux à tous les points de vue. Elle maintenait au surplus la proportionnalité du tarif des droits de succession, qui, d'ailleurs, étaient considérablement augmentés par elle.

C'est dans ces conditions que le projet remanié une fois de plus, mais cette fois par la Commission du Sénat vint, à la fin de l'année 1897, en discussion devant la Haute Assemblée.

Malheureusement un incident imprévu arrêta subitement cette discussion. Au cours des débats et malgré l'opposition de la Commission un amendement présenté par M. Peytral, qui avait repris l'ancien tarif progressif proposé par M. Poincaré, fut adopté par le Sénat.

A la suite de ce vote, le rapporteur et avec lui la majorité de la Commission donnèrent leur démission ; et la discussion se trouva ainsi interrompue. Elle n'a pas été reprise depuis.

CONCLUSION

Nous avons terminé notre étude sur la législation fiscale des successions. Certes, d'après tout ce qui précède, on voit que les bonnes volontés n'ont pas manqué pour arriver à réformer le système actuel dans un sens plus équitable et véritablement démocratique. Et cependant on n'a pas encore abouti.

Que l'impôt, en ce qui concerne les successions, devienne progressif, ou qu'il reste simplement proportionnel, il y a cependant deux points essentiels, sur lesquels tout le monde est d'accord. Ce sont ceux qui touchent à la déduction des dettes et aux transmissions entre vifs et par décès de la nue propriété et de l'usufruit. Le problème n'est donc pas insoluble ; il a été complètement résolu à la Chambre, et presque à moitié au Sénat.

Nous souhaitons que l'on finisse par trouver un terrain d'entente entre les deux Assemblées. Le pire de tout serait de demeurer dans le *statu quo*, après avoir d'une voix aussi unanime proclamé tous les inconvénients et tous les vices de la législation actuelle.

La réforme des droits de succession est mûre, il faut la cueillir.

Vu par le président,
EM. AGLAVE

Vu par le doyen,
GARSONNET

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Le vice-recteur de l'Académie de Paris,
GRÉARD

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Introduction.	I
PREMIÈRE PARTIE. — THÉORIE GÉNÉRALE.	
Chapitre premier. — Justification du droit de l'Etat	5
Chapitre II. — Du degré de parenté et du taux de l'impôt.....	9
Chapitre III. — De la proportionnalité et de la progressivité de l'impôt.....	15
DEUXIÈME PARTIE. — LÉGISLATION FISCALE.	
Section I. — Législation grecque et romaine.....	23
Section II. — Législation française.....	26
<i>Première division. — Ancien droit.....</i>	<i>26</i>
Chapitre premier. — Droits seigneuriaux.....	26
Chapitre II. — Droits royaux.....	31
Chapitre III. — Droit intermédiaire.....	33
<i>Deuxième division. — Droit actuel.....</i>	<i>34</i>
Chapitre premier. — Son fondement.....	34
Chapitre II. — Tarif des droits de mutation.....	36
Chapitre III. — Du degré de parenté.....	38
I. Règle fondamentale.....	38
II. Parenté naturelle.....	39
III. Parenté adoptive.....	42
IV. Parenté au-delà du 12 ^e degré.....	44
Chapitre IV. — De l'absence.....	44
Chapitre V. — Successions vacantes ou en deshérence.....	47
Seulesco	16

Chapitre VI. — Substitution et retrait successoral..	49
Chapitre VII. — Acceptation et renonciation des successions.....	51
Chapitre VIII. — De la non-distraktion des charges.	54
§ I. — Du principe de la non-distraktion.....	55
§ II. — Définition des charges.....	61
§ III. — Hypothèses intéressantes.....	66
Chapitre IX. — Délai pour le paiement des droits..	71
§ I. — Divers délais.....	71
§ II. — Preuve du décès.....	73
§ III. — Preuve de la transmission.....	75
§ IV. — Preuve de la parenté.....	76
§ V. — Point de départ du délai.....	76
§ VI. — Exceptions.....	80
<i>Troisième division. — Des formalités et des pénalités..</i>	87
Chapitre premier. — De la déclaration.....	87
Chapitre II. — Forme de la déclaration.....	90
Chapitre III. — Biens qui doivent être déclarés....	91
Chapitre IV. — Des peines en cas de retard.....	99
Chapitre V. — De l'évaluation des biens à déclarer.	101
I. Titres et valeurs.....	101
II. Meubles par nature.....	102
III. Des immeubles, nue propriété, usufruit.....	105
Chapitre VI. — De la liquidation des droits.....	111
Chapitre VII. — Du paiement des droits.....	114
Chapitre VIII. — Des contraventions.....	117
§ I. — Des pénalités.....	117
Art. I. — Omissions.....	118
Art. II. — Quand y a-t-il omission ?.....	118
Art. III. — Preuve des omissions.....	125
Art. IV. — Insuffisance de perception.....	126
Art. V. — Insuffisance d'évaluation.....	132
§ II. — Nature de la pénalité.....	133
§ III. — Conditions de la pénalité.....	134
§ IV. — Personnes tenues de la pénalité.....	136
<i>Quatrième division. — De la prescription du droit de mutation.....</i>	140
Chapitre premier. — De la prescription trentenaire	140
Chapitre II. — De la prescription décennale.....	141
Chapitre III. — De la prescription quinquennale...	143
Chapitre IV. — De la prescription biennale.....	144

TABLE DES MATIÈRES

243

Section III. — Législation étrangère.....	146
Chapitre premier. — En Alsace Lorraine.....	147
Chapitre II. — En Belgique.....	157
Chapitre III. — En Angleterre.....	162
Chapitre IV. — Autres législations.....	165

TROISIÈME PARTIE. — MODIFICATIONS PROPOSÉES A LA LÉGISLATION EN VIGUEUR.

Projets de 1819 à 1870.....	171
Projets de 1870 à nov. 1894.....	176
Projets Poincaré et Doumer.....	204
Conclusion.....	239

